

# **Internprissättning som en form av skatteplanering i Finland**

Alexander Holst

Examensarbete  
Företagsekonomi  
2015

EXAMENSARBETE	
Arcada	
Utbildningsprogram:	Företagsekonomi
Identifikationsnummer:	4993
Författare:	Alexander Holst
Arbetets namn:	Internprissättning som en form av skatteplanering i Finland
Handledare (Arcada):	Maj-Britt Granström
Uppdragsgivare:	-
<p>Sammandrag:</p> <p>Arbetet undersöker internprissättning som är en nisch inom internationell företagsbeskattning. Internprissättning avser de priser som koncerner använder då de överför tillgångar och tjänster mellan bolag i olika länder. Internprissättning ska ske enligt arm-längdsprincipen som betyder att överföringarna ska ske på likadana villkor som oberoende parter hade använt. Användning av internprissättning ger möjligheter till skatteplanering men medför en risk för att skatt på samma transaktion måste betalas i två länder. I arbetet undersöks hur finska företag använder internprissättning för skatteplanering, det kan handla om moderbolag el. dotterbolag. Även den finska statens sätt att säkra sina skatteintäkter undersöks genom att studera rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen. Slutligen studeras den etiska aspekten av laglig skatteplanering som leder till låg beskattning. Forskningen är avgränsad till bolag som har sin hemvist i Finland eller har ett fast driftsställe i Finland. Som referenser används manualer för internprissättning från internationella revisionsbyråer, övrig litteratur om beskattning, myndighetsanvisningar, rättskällor såsom lagstiftning och internationella riktlinjer samt rättspraxis. Resultatet visar att det finns flera olika typer av transaktioner mellan närstående bolag som möjliggör skatteplaneringen. Regleringen av internprissättning inom lagstiftningen är inte noggrann utan det är fråga om en abstrakt vetenskap. Det är svårt att ge rätta svar på basis av bara rättskällor utan var och en koncern som utför internprissättning måste grunda priserna på faktiska omständigheter, typen av vad som överförs, bokföringsmaterial osv. Inom Finland verkar laglig skatteplaneringen hänföra sig särskilt till olika typer av finansieringsarrangemang.</p>	
Nyckelord:	företagsbeskattning, internprissättning, internpriser, internationell skatterätt, skatteplanering, skattebesvär
Sidantal:	68
Språk:	Svenska
Datum för godkännande:	17.12.2015

DEGREE THESIS	
Arcada	
Degree Programme:	Business Administration
Identification number:	4993
Author:	Alexander Holst
Title:	Transfer Pricing as a form of tax planning in Finland
Supervisor (Arcada):	Maj-Britt Granström
Commissioned by:	
<p>Abstract:</p> <p>The thesis studies transfer pricing which is a niche of international corporate taxation. Transfer pricing pertains to the prices which international groups of companies use to price transactions between legal entities in separate countries. Transfer pricing should be carried out using the arm's length principle, i. e. the transactions should have similar terms as two independent enterprises would use. The use of transfer pricing includes on one hand a possibility of tax planning, on the other hand it involves a risk that the same profits will be taxed in two different jurisdictions. The study researches how Finnish corporations, either parent companies or subsidiaries, use transfer pricing for tax planning purposes. Also, Finnish government actions in order to secure tax revenue are studied. Finally, the ethical aspect of legal tax planning leading to low tax rates is studied. The study is limited to corporations with domicile or fixed place of business in Finland. References used are transfer pricing manuals from international auditing companies, other tax literature, guidelines from fiscal authorities, sources of law such as legislation and international guidelines and legal praxis. The result shows that several forms of transactions between companies can be used for tax planning purposes. Regulation of transfer pricing inside the legal system is not an exact science instead it involves abstract concepts. It is difficult to give precise answers based only on sources of law, instead groups of companies carrying out transfer pricing must ground their prices on actual circumstances such as the type of what is transferred, accounting data etc. The legal tax planning seems to be concentrated on financial arrangements.</p>	
Keywords:	corporate taxes, transfer pricing, transfer prices, international tax, tax planning, tax appeals
Number of pages:	68
Language:	Swedish
Date of acceptance:	Dec 17, 2015

OPINNÄYTE	
Arcada	
Koulutusohjelma:	Liiketalous
Tunnistenumero:	4993
Tekijä:	Alexander Holst
Työn nimi:	Siirtohinnoittelu verosuunnittelun välineenä Suomessa
Työn ohjaaja (Arcada):	Maj-Britt Granström
Toimeksiantaja:	-
<p>Tiivistelmä:</p> <p>Opinnäyte tutkii siirtohinnoittelua, joka on kansainvälisen yritysverotuksen alalaji. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hintoja, joilla kansainväliset konsernit käyttävät siirtäessään esimerkiksi tavaroita tai palveluita eri maissa sijaitsevien yhtiöidensä välillä. Siirtohinnoittelu tulee toteuttaa markkinaehtoperiaatteen mukaan, joka tarkoittaa että käytettävät ehdot ovat samanlaisia kuin kahden toisistaan riippumattoman yrityksen välillä. Siirtohinnoittelu mahdollistaa verosuunnittelun mutta sisältää riskin saman liiketoimen verotuksesta kahdessa valtiossa. Opinnäytteessä tutkitaan suomalaisten yritysten siirtohinnoittelua, kyseessä voivat olla sekä emo- että tytäryhtiöt. Lisäksi Suomen valtion tapoja turvata verotulonsa tutkitaan Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännön kautta. Lopuksi tutkitaan laillisen verosuunnittelun mahdollistamien alhaisten verojen etiikkaa. Tutkimus on rajattu yrityksiin, joilla on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka Suomessa. Lähteinä käytetään kansainvälisten tilintarkastusyhtiöiden siirtohinnoittelua käsitteleviä ohjekirjoja, muuta verotuskirjallisuutta, viranomaisohjeita sekä oikeuslähteitä kuten lainsäädäntöä, kansainvälisiä ohjeita ja oikeuskäytäntöä. Tulokset osoittavat useiden verosuunnittelun mahdollistavien liiketoimien olemassaolon. Siirtohinnoittelua koskeva lainsäädäntö puolestaan vaikuttaa epätarkalta ja abstraktilta. Oikeiden vastausten antaminen pelkästään oikeuslähteisiin tukeutuen näyttäytyy vaikealta. Jokainen siirtohinnoittelua harjoittava konserni joutuu perustamaan hintansa mm. tosiseikkoihin, liiketoimen kohteeseen ja kirjanpitomateriaaliin. Suomessa laillinen siirtohinnoittelu vaikuttaa olevan keskittynyttä rahoitusjärjestelyihin.</p>	
Avainsanat:	yritysverotus, siirtohinnoittelu, siirtohinna, kansainvälinen vero-oikeus, verosuunnittelu, verovalitukset
Sivumäärä:	68
Kieli:	Ruotsi
Hyväksymispäivämäärä:	17.12.2015

# INNEHÅLL

<b>1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>7</b>
1.1	Problemområde och syfte.....	7
1.2	Avgränsningar.....	8
1.3	Metod.....	8
<b>2</b>	<b>Internprissättning.....</b>	<b>10</b>
2.1	Vad är internprissättning.....	10
2.1.1	<i>Definitioner och förkortningar.....</i>	<i>10</i>
2.1.2	<i>Armlängdsprincipen.....</i>	<i>11</i>
2.1.3	<i>Olika former av gränsöverskridande transaktioner inom en koncern.....</i>	<i>11</i>
2.2	Hur används internprissättning vid skatteplanering.....	15
2.2.1	<i>Underkapitalisering.....</i>	<i>16</i>
2.2.2	<i>Värdering av immateriella tillgångar.....</i>	<i>17</i>
2.2.3	<i>Administrativa och tekniska tjänster.....</i>	<i>17</i>
<b>3</b>	<b>Rättskällor .....</b>	<b>18</b>
3.1	Skatteavtal .....	19
3.1.1	<i>OECD:s modellskatteavtal.....</i>	<i>20</i>
3.1.2	<i>Förhållandet mellan OECD:s modellavtal och den interna lagstiftningen.....</i>	<i>21</i>
3.2	OECD:s riktlinjer för internprissättning .....	21
3.3	Den interna finska lagstiftningen.....	22
3.3.1	<i>Lagar som tillämpas .....</i>	<i>22</i>
3.3.2	<i>När står företag i intressegemenskap med varandra? .....</i>	<i>22</i>
3.3.3	<i>Skyldighet att upprätta dokumentering om internprissättning.....</i>	<i>23</i>
<b>4</b>	<b>Metoder för internprissättning .....</b>	<b>25</b>
4.1	Marknadsprismetoden (CUP) .....	27
4.2	Återförsäljningsprismetoden (Resale price method, RPM) .....	28
4.3	Kostnadsplusmetoden .....	29
4.4	Nettomarginalmetoden (TNMM) .....	30
4.5	Vinstdelningsmetoden (PSM) .....	32
<b>5</b>	<b>Beskattningsförfarandet.....</b>	<b>35</b>
<b>6</b>	<b>Laglig men kritiserad skatteplanering .....</b>	<b>39</b>
6.1	Attendo .....	39
6.2	Karelia Upofloor/Kähns Holding/Minister Berner .....	41
6.3	Varför väcker laglig verksamhet kritik?.....	43

<b>7 Rättspraxis .....</b>	<b>43</b>
7.1 HFD 2014:33.....	44
7.2 HFD 2014:119.....	50
7.3 Vad berättar rättsfallen? .....	56
<b>8 Sammanfattning och diskussion .....</b>	<b>57</b>
8.1 Kapitel 2: Internprissättning .....	57
8.2 Kapitel 3: Rättskällor .....	58
8.3 Kapitel 4: Metoder för internprissättning.....	59
8.4 Kapitel 5: Beskattningsförfarandet .....	60
8.5 Kapitel 6: Skatteplanering.....	60
8.6 Kapitel 7: Rättspraxis .....	61
<b>9 Avslutning .....</b>	<b>62</b>
<b>10 Källor.....</b>	<b>62</b>
<b>11 Bilaga 1: Lagrum.....</b>	<b>65</b>
11.1 Skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg.....	65
13.1 Lagen om beskattningsförfarande (BFörfL).....	66

## Figurer

Figur 1. Översikt av de olika metoderna för internprissättning.....	26
Figur 2. Översikt av det relevanta gällande internprissättning i fallet HFD 2014:33.....	44
Figur 3. Översikt av det relevanta gällande internprissättning i fallet HFD 2014:119...	50

## Tabeller

Tabell 1. Översikt av de olika rättskällorna och deras interna hierarki. ....	18
Tabell 2. Finansiella data för svenska moderbolaget Attendo Ab (publ) .....	41
Tabell 3. Sammandrag över laglig skatteplanering. ....	43
Tabell 4. Sammanfattning av lagparagrafers förhållande till rättsfall och -litteratur ....	56
Tabell 5. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 2.....	57
Tabell 6. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 3.....	58
Tabell 7. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 4.....	59
Tabell 8. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 5.....	60
Tabell 9. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 6.....	60
Tabell 10. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 7.....	61

# 1 INLEDNING

Internprissättningssystemet dyker upp i massmedier med jämna mellanrum som ett sätt för multinationella storföretag att undvika skatter. Under vecka 45 år 2014 vid tidpunkten då planeringen av arbetet inleddes skrevs det i bl. a. The Guardian om hur Luxemburg fungerar som ett skatteparadis genom vilken multinationella företag styr sina vinster undan från skattemyndigheter i flera länder. (Bowers 2014) Måndagen 10.11.2014 berättade Rundradions MOT-program om hur två finländska bolag, Huhtamäki och SRV använder Luxemburg för att kringgå skatter. (Knus-Galán 2014) Tidigare hade det i Finland skrivits hur vårdföretag såsom Attendo och Mehiläinen betalar alldeles minimalt med skatt på sin vinst, alldeles lagligt. (Ylönen & Purje 2013) Detta sker trots att dessa två bolag sköter uppgifter som den offentliga sektorn handlar upp från dem, med skattepengar. Under tiden som arbetet under loppet av år 2015 har formats har flera fall kommit upp, t. ex. trafik- och kommunikationsminister Anne Berners tidigare styrelseuppgifter i ett luxemburgskt bolag. (Hänninen 2015)

Genom internprissättningssystemet kan företag således undvika skatter på kort sikt. Användning av förfarandet är dock inte riskfritt. Enligt Mehafdi kan användning av internprissättning orsaka tre typer av skada: fysisk, ekonomisk och psykologisk

Den psykologiska skadan innehåller bl. a. potentiell negativ publicitet. (Mehafdi 2000) Detta kan leda till att företagen på längre sikt kan förlora kunder. Eftersom uppgifter från bokslut och beskattning i bl. a. Finland är offentliga är det möjligt att publicera uppgifter innebär detta en risk att företag verkligen får negativ publicitet.

## 1.1 Problemområde och syfte

Studiens syfte är att undersöka hur förfarandet med att fastslå internprissättningsmetoder går till och hurudana tvister som kan uppkomma med skattemyndigheter i samband med internprissättningen. Lagstiftningen och rättspraxisen kring internprissättning utvecklas ständigt i och med att nya rättsfall kommer upp och att lagstiftningen preciseras i fall det t.ex. uppkommer nya sätt att kringgå beskattningen.

Den första forskningsfrågan handlar om att utreda hur internprissättningsförfarandet används inom företag i syfte att minimera den betalda skatten. Den andra forskningsfrågan är att utreda hur skattemyndigheterna genom rättsmedel och lagstiftarna genom lagändringar försäkrar sina skatteintäkter. Det handlar om en så gott som evig intressekonflikt, där företagens fundamentala uppgift är att maximera sina vinster och statens uppgift är att samla in pengar för att upprätthålla sina funktioner. Här finns även en risk för att företag blir tvungna att betala skatt för samma transaktion inom två stater. Den tredje frågan handlar om konflikten mellan fullständigt laglig skatteplanering och de kritiserade väldigt låga skatteprocenter som företag tack vare detta betalat. Framställningen strävar till att vara möjligast objektiv och presentera argument för och emot alla ovan nämnda intressen.

## **1.2 Avgränsningar**

Studien geografiskt avgränsad till bolag som antingen har sin hemvist i Finland eller är verksamma inom Finland. Eftersom internprissättning i sig inbegriper ett nätverk av företag måste detta även beaktas i analysgraden. Tidsperspektivet präglas av publiciteten i massmedia under den senaste tiden, detta är således en ypperlig tidpunkt för att forska kring temat. Material som studeras i första hand är finsk lagstiftning och rättsfall inom det finska rättsväsendet. Jaakkola et. al. har 2012 refererat i verket "Siirtohinnoittelu käytännössä" sju stycken finska rättsfall mellan 2006 och 2010. Eftersom dessa fall redan är behandlade fokuserar detta arbete på senare rättsfall samt lagstiftning som trätt i kraft efter publikationen av verket.

## **1.3 Metod**

Forskningen är kvalitativ till sin natur och grundar sig på en snäv litteraturstudie och documentsökning. Litteraturen hänför sig till företagsbeskattning och där till stor del specifikt på internprissättning. Litteraturen används för att grunda en begreppslig referensram till temat. Documentsökningen tjänar till viss del även detta ändamål. Vidare är documentsökningens ändamål att kartlägga svar till forskningsfrågorna. Dokument som används är offentliga företagsmanualer kring internprissättning, anvisningar från statliga myndigheter, icke-statliga organisationers kritiska granskningar kring samma tema och



rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen. Det handlar alltså om sekundärkällor. I teoridelen används, trots avgränsningen till Finland, delvis material från svenska Skatteverket gällande information som är internationellt tillämpligt. Detta beror på att det svenska materialet är mer omfattande det finländska material som finns tillgängligt på svenska.

John Scott delar in dokument som används som källor i samhällsvetenskaplig forskning i personliga och officiella dokument och de officiella dokumenten i "privata" och "offentliga". Källmaterialet i arbetet kommer i huvudsak att vara officiella och "offentliga" dokument. Scott ger dokument vidare fyra kriterier för att bedöma ett dokumentets kvalitet som källa. Det första kriteriet är *autenticitet* som bedömer huruvida materialet är äkta och entydigt. Det andra kriteriet är *trovärdighet* som grundar sig på att materialet inte innehåller felaktigheter och förvrängningar. Det tredje kriteriet är *representativitet* som frågar om materialet överensstämmer med vad som är allmänt inom sin kategori. I fall där materialet inte gör det, frågas i vilka hänseenden materialet inte är typiskt. Den sista kategorin är *meningsfullhet* som fokuserar på klarheten och huruvida materialet överlag är förståeligt. (John Scott 1990 s. 6. i Bryman & Bell 2005 s. 425)

Bryman & Bell anser att officiella dokument är autentiska och meningsfulla. Gällande trovärdigheten frågar författarna om det kan hittas skevheter i dokumenten och anser att eventuella skevheter kan vara det som gör dokumenten intressanta. Representativiteten präglas enligt Bryman & Bell av att dokumenten ofta är enastående. I författarnas exempel behandlas offentliga utredningar av katastrofer. (Bryman & Bell 2005 s. 433) I detta arbete används däremot lagstiftning, domstolsmaterial och anvisningar från Skatteförvaltningen. Sådana material antas i arbetet som utgångspunkt vara fria från skevheter, felaktigheter och förvrängningar. Dessa källor förväntas ge svar på den andra forskningsfrågan om rättsmedel och lagändringar som staten använder för att försäkra sig skatteintäkter.

Även dokument från organisationer ska enligt Bryman & Bell studeras och utvärderas enligt Scotts kriterier, författarna antar att dokument från privata källor såsom företag med sannolikhet är autentiska, klara och förståeliga. Ärenden som har att göra med trovärdighet och representativitet antar författarna vara mer tidskrävande då offentliga do-

kument inte enligt dem nödvändigtvis beskriver olika parter upplevelser om ett ärende. Vidare anser Bryman & Bell att individer som framställer dokument inom olika organisationer med sannolikhet vill förmedla en idé eller ståndpunkt. (Bryman & Bell 2005 s. 435) Sådana ståndpunkter förväntas ge svar på den första forskningsfrågan om hur förandet används i syfte att minimera skatten och den tredje forskningsfrågan om konflikten mellan laglig skatteplanering och de låga skattesatserna.

## 2 INTERNPRISSÄTTNING

### 2.1 Vad är internprissättning

Med **internprissättning** (fi. siirtohinnoittelu, eng. transfer pricing) avses enligt Skatteförvaltningen "prissättningen för affärstransaktioner mellan två bolag som ingår i samma koncern." (Skatteförvaltningen 2011) Enligt svenska Skatteverket kan upp till 70 % av världshandeln idkas mellan företag som är i ett sådant intressegemenskap med varandra. (Skatteverket 2012 s. 1427) Transaktioner mellan bolag som ingår i en koncern eller annars är i intressegemenskap med varandra kallas **närstående transaktioner**, transaktioner mellan övriga bolag kallas för **oberoende transaktioner**. (Skatteverket 2012 ss. 1441-1442)

#### 2.1.1 Definitioner och förkortningar

<b>BFörfL</b>	Lagen om beskattningsförfarande
<b>Enheten</b>	Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt
<b>Koncernskattecentralen</b>	Enheten inom skatteförvaltning som handhar koncerners beskattning
<b>HFD</b>	Högsta förvaltningsdomstolen.
<b>IFRS</b>	Den internationella bokföringsstandarden
<b>NSL</b>	Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet
<b>RP</b>	Regeringsproposition
<b>Riktlinjerna</b>	OECD:s riktlinjer för intern prissättning
<b>Skatteförvaltningen</b>	Skattemyndigheten i Finland
<b>Skatteverket</b>	Skattemyndigheten i Sverige

### 2.1.2 Armlängdsprincipen

Internprissättning ska ske enligt den sk. **armlängdsprincipen** eller **principen om marknadsmässiga villkor** (fi. markkinaehtoperiaate, eng. arm's-length principle) som "innebär att interna gränsöverskridande transaktioner mellan koncernföretag i olika länder ska ske på marknadsmässiga villkor." (Bartels 2011) Finska skatteförvaltningen använder begreppet principen om marknadsmässiga villkor. (Skatteförvaltningen 2007 s. 6) I arbetet används armlängdsprincipen eftersom det är ett smidigare begrepp. Armlängdsprincipen är viktig då marknadskrafterna vanligen styr priserna då två oberoende bolag handlar med varandra. Mellan två närstående bolag har de däremot inte samma verkan. (Skatteverket 2012 s. 1442)

Enligt Raby är det svårt att i praktiken definiera ett pris som följer principen trots att principen i sig är enkel. De viktigaste frågorna vid definitionen är hurudan typ transaktionen ifråga har och inom vilka ekonomiska omständigheter den har utförts. (Raby 2015 s. 9) Närstående bolag ska inte kategoriskt misstänkas för manipulering av priser utan de kan ha svårigheter att definiera ett pris. I fall företagen verkligen har prissatt sina transaktioner i strid med armlängdsprincipen ska deras inkomster justeras i beskattningen. (Skatteverket 2012 s. 1442)

### 2.1.3 Olika former av gränsöverskridande transaktioner inom en koncern

Raby berättar i manualen som han skrivit hos revisionsbyrån PwC, delar gränsöverskridande transaktioner mellan materiella tillgångar, immateriella tillgångar och tjänster. Materiella tillgångar inbegriper enligt honom alla fysiska tillgångar som ett företag har. Det är vanligt att försörja samarbetspartners som idkar tillverkning med maskiner och annan utrustning vare sig de var alldeles nystartade eller redan existerande dotterbolag. Vanligen förutsätter skattelagstiftning att överlåtaren av dessa maskiner får ett armlängdspris för överlåtelsen, i fallet vore priset enligt Raby det skäliga marknadsvärdet av varan. Vid företagsrekonstruktion kan andra metoder behövas. (Raby 2015 ss. 9-10) Försäljning av inventarier är en annan vanlig överlåtelseform av materiella tillgångar. Dessa indelas enligt Raby i råvaror, halvfabrikat och färdiga varor vilka kan antingen vara själv tillverkade eller inhandlade. Även här kräver skattelagstiftningen vanligen att priserna vid vidareförsäljning mellan närstående bolag är armlängdsmässiga. Dessa ska

föredragningsvis definieras med hjälp av jämförelseobjekt producerade av oberoende parter som är likadana eller liknande och i det senare fallet producerade inom likadana ekonomiska förhållanden. (Raby 2015 ss. 10-11)

Inom internprissättning delas immateriella tillgångar enligt Raby i två huvudkategorier som är tillverkningstillgångar som förutom själva tillverkningen innehåller forskning och utveckling samt marknadsföringstillgångar som i sin tur innefattar även distribution och eftermarknadstjänster. (Raby 2015 s. 11) Raby berättar om fyra sätt att överföra immateriella tillgångar, det första är direkt försäljning, det andra är överlåtelse utan ersättning, det tredje är licens varav överlåtaren får royalty och det sista en licens utan royalty. Skattemyndigheter tillåter överlåtelser utan ersättning endast i särskilda fall, vanligen är dessa inte tillåtna. Licenser är vidare ett vanligt sätt att överföra immateriella tillgångar. Även vid immateriella tillgångar brukar det skäliga marknadsvärdet användas som grund till armlängdspriset. (Raby 2015 s. 12)

De vanligaste tillverkningstillgångarna är enligt Raby patent och annan teknisk expertis. Vid överlåtelse av patent beror det korrekta armlängdspriset starkt på graden av monopolställning som mottagaren får med hjälp av patentet. Värdet på den tekniska expertisen varierat däremot stort beroende på vilken bransch det är fråga om. (Raby 2015 s. 12) Marknadsföringstillgångar innefattar enligt Raby bl. a. "varumärken, firmanamn, renommé, en stark försäljningsorganisation och förmågan att erbjuda tjänster och handledning till kunder." (Raby 2015 s. 13) Av dessa är varumärken enligt Raby produktspecifika och firmanamn företagsspecifika tillgångar. Detta får betydelse vid värderingen då ett varumärke som hänför sig till en ny produkt inte har något värde när produkten lanseras. Ett firmanamn har enligt Raby däremot oftare något värde. (Raby 2015 s. 13) Företagets renommé används enligt Raby ofta synonymt med firmanamnet, hit ingår företagts samlade kundkrets. Dessutom har ett sådant bolag en utvecklad försäljningsavdelning inklusive verksamhet före och efter köpet. (Raby 2015 s. 14)

Det kan finnas immateriella tillgångar som hänför sig till både tillverkning och marknadsföring. Raby kallar sådana immateriella tillgångar hybrida. En långvarig ställning som producent av varor med hög kvalitet som är i första ledet av utvecklingen kan enligt honom ge en renommé som utgör en tillverkningstillgång. En annan form av re-

nommé kan grunda sig på effektiv marknadsföring, Raby ger McDonald's "golden arches" som ett exempel. (Raby 2015 s. 14) Mjukvara är en tillgång vars karaktär är svårt att definiera. Enligt Raby är det oklart huruvida det är frågan om en (materiell) produkt som säljs eller en immateriell tillgång som licenseras. Vanligtvis finns det enligt honom inslag av båda vid överlåtelse av mjukvara. Raby fortsätter med att fråga huruvida en immateriell mjukvara är en tillverknings- eller marknadsföringstillgång. Den huvudsakliga frågan är enligt honom dock vilken juridisk person som skapat tillgångens värde. Denna part ska få en armlängdsmässig ersättning för detta. (Raby 2015 s. 14-15)

Tjänster utgör en ytterligare form av transaktioner mellan företag. Enligt Raby kräver stater vanligen att dessa ska debiteras armlängdsmässigt vilket ofta i praktiken betyder kostnaden med en liten vinstmarginal. Tjänsterna måste även vara av direkt nytta till bolaget för att deras kostnader ska vara avdragsgilla i beskattningen. Raby delar in tjänsterna i fyra kategorier, vilka kan även kombineras. För det första kan tjänster gälla rutinmässiga funktioner såsom redovisning och juridik. Raby berättar att armlängdspriserna för rutinmässiga tjänster vanligen beräknas enligt kostnadsplusmetoden (se s. 29). (Raby 2015 s. 15) Tekniskt understöd i samband med överlåtelsen av en immateriell tillgång utgör den andra kategorin av tjänster i Rabys indelning. Här kan det handla om både tillverknings- och marknadsföringsrelaterade tillgångar men den förekommer oftare. Vid licensavtal ingår understöd till en viss mån utöver vilket ersättning betalas på dagsbasis som i sig vidare även uträknas enligt kostnadsplusmetoden. Tekniska tjänster kan vidare erbjudas utan samband med överlåtelse av immateriella tillgångar. I sådana fall ska endast dessa tjänster debiteras armlängdsmässigt. (Raby 2015 s. 15)

Raby berättar att vissa skattemyndigheter har försökt hävda att utskickandet av nyckelpersoner för att leda en ny anläggning innebär en överlåtelse av immateriella tillgångar från moderbolaget till dotterbolaget på grund av den kunskap och erfarenhet som personen har. Här anser Raby dock att då ingen royalty skulle ingå i fall där oberoende bolag rekryterar en person med motsvarande egenskaper eftersom personen skulle få lön som ersättning. Därför kan en sådan royalty inte heller ingå däremot kan en serviceavgift debiteras för att täcka kostnaderna för personen. (Raby 2015 s. 15-16) Aktieägartjänster är en vidare form av internprissättning vars syfte är enligt Raby att skydda investeringen som aktieägaren har gjort. Kostnader därav hänförs till antingen förvaltning eller

värdeskapande aktiviteter. Exempel på de främre är bl.a. om moderbolaget måste göra om aktiviteter som dotterbolaget utfört och kontrollbesök hos dotterbolaget. Exempel på de senare är vidare olika funktioner som har att göra med t. ex. planering, utvärdering och revision i fall dotterbolaget inte själv utför dem. (Raby 2015 s. 16-18)

Finansieringstransaktioner kommer att behandlas mera ingående i detta arbete eftersom en stor del av mediapubliciteten handlar om användning av dessa i skatteplanering. Enligt Raby är de centrala frågorna vid definieringen av armlängdspriset räntan på lånet, lånekapitalet, valutan och låntagarens kreditvärdighet. Skattemyndigheter kan vidare kontrollera om lånet överhuvudtaget varit möjligt mellan oberoende parter samt om räntans nivå är sådan som skulle vara fallet mellan oberoende parter, eller om nivån är aningen för stor eller liten. Långgivaren kan råka ut för en skatteförhöjning om räntan på ett lån till ett närstående bolag är för lågt, då tillägger skattemyndigheten i långgivarens hemstat ränteinkomster som sedan beskattas. I motsatta fallet kan skatteavdrag på en alltför hög ränta nekas. Alternativt kan en betald ränta omklassas som dividend vilket kan leda till att skatt som avdragits genom dubbelbeskattningsregler kan förfalla till betalning. En part är enligt Raby underkapitaliserad om den har mera skulder från ett närstående bolag än vad som bolaget skulle få från en oberoende part. Underkapitalisering behandlas närmare i kapitel 2.2.1. (se s. 16) (Raby 2015 s. 18-19) Finansiering av kortfristiga kapitalbehov förekommer enligt Raby vanligtvis i hos nystartade och snabbt växande företag. Nya dotterbolag kan enligt honom finansieras med fordringar och leverantörsskulder mellan bolagen, utlåning från närstående bolag, förlängd betalningstid för inköp till lagret eller försäljning och borgensförbindelser från närstående bolag gentemot långivare. Skattemyndigheter kan enligt Raby i dessa fall försöka bestrida ränteavdrag på skulder från närstående parter då har höga skulder jämfört med sina tillgångar fastän underkapitaliseringsregler inte skulle finnas. (Raby 2015 s. 19)

Då företag som idkar tillverkning försöker åstadkomma ett genombrott in på en ny marknad kan de enligt Raby försöka få ett genombrott genom att sälja produkter för lägre pris än konkurrenter. Dessa pris hänförs då till tillverkaren i stället för distributören. Sådana betalningar kan antingen betalas som en engångsprestation eller genom att tillfälligt sänka armlängdspriserna. Dokumentationen måste i dessa fall vara i ordning för att dessa prestationer ska vara avdragsgilla i beskattningen. (Raby 2015 s. 20-21) Vidare kan finansiering av forskning och utveckling enligt Raby ske genom avtal om

kostnadsdelning i sådana fall där ett bolag inom koncernen inte har tillräckligt med medel men övriga bolag däremot har medel. Sådana avtal kan enligt Raby ha en stor påverkan på en koncerns lönsamhet och skattestrategier på lång sikt eftersom bolagen som bidrar till finansieringen även får en andel av de relaterade vinsterna. (Raby 2015 s. 21) Långfristiga kapitalbehov kan enligt Raby för det första finansieras genom inteckningslån som har låg ränta. Kapitalvaror kan finansieras genom leasing, dessa delas in i operativ och finansiell leasing, varav leasinggivaren tillhandahåller risker och tillgångar gällande varan i det främre fallet. I det senare fallet kommer leasingtagaren att i slut få äganderätten till varan. I fall låne- eller leasinggivaren är ett närstående bolag ska räntan och villkoren vara likadana som mellan oberoende parter. (Raby 2015 s. 21-22) Enligt Raby är ett tillskott till aktiekapitalet i ett dotterbolag ofta det enklaste sättet för långfristig finansiering men metoden är inte flexibel vid snabba ändringar. Lån från moder till dotterbolag är vanliga enligt Raby men även här måste räntan fullfölja armlängdsprincipen med tanke på lånetiden, valutan och dotterbolagets kreditrisk. Raby berättar att ränteutgifter vanligen är avdragsgilla i dotterbolagens beskattning men påpekar att underkapitaliseringsregler förutsätter uppmärksamhet gällande både godtagbar skuldsättningsnivå i staten där låntagaren befinner sig och eventuella skatteavtal. Även övriga finansieringsarrangemang och rätt ersättning för dessa förutsätter enligt Raby noggrann utvärdering av parternas förpliktelser, risker och hurudan ersättning som skulle utgå mellan oberoende parter. Raby nämner hybridlån som ett av dessa, där arrangemanget i ena staten är eget kapital och i en annan stat som främmande kapital. (Raby 2015 s. 22) Fallet HFD 2014:119 behandlade ett hybridlån, se s. 50.

## **2.2 Hur används internprissättning vid skatteplanering**

När man läser internationella revisionsbyråers guider ter sig internprissättningen som en fråga som staters skattemyndigheter fäster alltmer uppmärksamhet på och som företag därför måste ta i beaktande. Guiderna ger lösningar till detta. PwC:s guide tar i sitt förord även upp kritiken som skatteplaneringsaspekten har väckt. (Raby 2015 s. iii ). Då man läser medborgarorganisationers publikationer är presentationen mycket annorlunda. Dessa ger bilden att skatteplanerande inte är acceptabelt trots att det är fullständigt lagligt. Från båda publikationer och massmedier får man bilden att skatteplanering är ett vitt utbrett fenomen.

### 2.2.1 Underkapitalisering

Enligt Ruiz och Romero, som skriver för medborgarorganisationen Eurodad - European network on debt and development, tillåter lagstiftningen i de flesta av stater avdrag på räntorna för ett lån från den skattepliktiga inkomsten. Däremot är sådana arrangemang inte möjliga vid utbetalning av dividender. Författarna bygger upp ett exempel där företag A kan låna pengar för att handla aktier i dotterbolag B i samma koncern som finns i en stat med låg skattenivå. Med detta kapital kan dotterbolag B vidare ge ett lån till dotterbolag C i stat med hög skattenivå. Resultatet blir att dotterbolag C kan avdra räntorna på lånet från dotterbolag B i sin beskattning. Detta förfarande kallas för underkapitalisering. I fall moderbolaget istället skulle använda eget kapital och betala dividender skulle moderbolaget betala mera skatt. Dotterbolaget har vidare en lägre inkomst före skatt pga. finansieringskostnaderna. Dessutom kan räntesatserna dras upp på en överflödig nivå, ett sådant förfarande utgör ett fel inom internprissättningen. Lagstiftare har försökt att motverka underkapitalisering genom att hindra skatteavdrag för ett lån från ett företag inom samma koncern efter att lånet överskrider en viss andel av företagets egna kapital. (Ruiz o. Romero 2011 s. 14)

Det är intressant att Raby nämner vissa staters regler om underkapitalisering, en närmare inblick är dock "utanför bokens omfång." (Raby 2015 s. 19) Vidare radar Raby upp en längre lista än i början av boken om alla faktorer som ska tas i beaktande vid fastställandet av en armlängdsmässig ränta. Förutom de tidigare (se s. 11-17) räknar Raby även upp återbetalningsvillkor, andra avtalsvillkor, säkerheter, borgensförbindelser, informella och tillfälliga förskott, öppna kreditlinjer, oäkta leasingarrangemang, förvaltningstjänster, gäldenärens kreditrisk, rörelsens instabilitet, beroende av investeringar med hög risk såsom forskning o. utveckling el. oljeletning, dotterbolagets tidigare meriter, valutariskens läge och slutligen marknaden.

Ett exempel på laglig skatteplanering som Ylönen & Purje anser som underkapitalisering inom Finland är bl. a. vårdkoncernen Attendo som behandlas vidare i kapitel 6.1 (se s. 39) Bolaget ansåg själv att det inte idkade underkapitalisering. (Ylönen & Purje 2013)



### **2.2.2 Värdering av immateriella tillgångar**

Enligt Ruiz och Romero placeras gällande intäkter från immateriella tillgångar såsom upphovsrätter, varumärken och andra immaterialrättigheter varav det betalas t.ex. royalty eller licensavgifter, till vissa stater som har väldigt fördelaktig lagstiftning gällande beskattning av dessa. Reglerna för internprissättning borde hindra användningen av sådana företagskonstruktioner för att flytta på vinster eftersom dessa transaktioner ska ske enligt armlängdsprincipen. För att ett bolag med hemvist i en skatteoas överlag ska kunna vara ägaren till immaterialrättigheter ska bolaget antingen själv ha skapat dessa rättigheter eller alternativt ha köpt dessa rättigheter från den tidigare ägaren för ett armlängdspris som även beaktar framtida vinster. Bolag kan vidare enligt författarna ofta ordna placeringen av värdefulla tillgångar i stater med låg beskattning på ett sätt där vinster överförs, trots att de ovan nämnda villkoren har uppfyllts. T.ex. kan det enligt skribenterna vara svårt att bedöma huruvida ett pris på en tillgång som är baserat på framtida vinster är korrekt. (Ruiz o. Romero 2011 s. 14)

### **2.2.3 Administrativa och tekniska tjänster**

Enligt Ruiz o. Romero centraliserar multinationella företag alltmer sina olika verksamhetsområden över hela gruppen. Då en del av dessa verksamhetsområden utgör en allt större del av koncernens värdeökning kan bolag inom koncernen rättmätigt debitera höga arvoden genom internprissättningen och således få höga vinster. I fråga om tjänster har företag enligt författarna en stor frihet gällande var de placerar dem. Därför är platsen ofta en skatteoas. Företag kan förutom placeringen av tjänster även grundskrivbordsbolag vars enda funktion är minimering av koncernens skatter. (Ruiz o. Romero 2011 s. 14-16)

### 3 RÄTTSKÄLLOR

Tabell 1. Översikt av de olika rättskällorna och deras interna hierarki.

Sammanfattning	Starkt förpliktigande	Svagt förpliktigande	Tillåtna
Allmänt	Lagar Landssed	Lagförarbeten Prejudikat	Rättsjämförelseargument Rättshistoriska argument Rättslära Moral Reella argument
Inom internprissättning	Finsk lag Skatteavtal	Hänvisningar i lagförarbeten gör OECD:s riktlinjer till en svagt förpliktigande rättskälla?	OECD:s riktlinjer för internprissättning. Riktlinjer från EU och skatteförvaltningen Rättslitteraturen

Enligt Jaakkola et. al handlar rättskällor om hur man använder lagföringssystemet på ett sätt där man undviker lösningar som strider mot lagen men samtidigt ser till att lösningarna är varaktiga. Rättskälleläran ger regler om rättskällor och deras förhållande sinsemellan. Rättskällor delas vanligen i starkt förpliktigande, svagt förpliktigande och tillåtna rättskällor. De starkt förpliktigande rättskällorna är lagar och landssed. Lagen är en tvingande rättskälla och avvika från den kräver vägande skäl. Att förbise en svagt förpliktigande rättskälla medföljer ingen sanktion. Sådana rättskällor är bl. a. lagförarbeten och prejudikat. Tillåtna rättskällor är rättsjämförelse- och rättshistoriska argument, rättslära, värden och värdeomdömen (moral) och teleologiska (reella) argument. De rättstillämpare som handskas med skatterätt dvs. medlemmar i domstolar, skattekonsulter, skattehandläggare och skattebetalare kan använda sig av olika material dvs. rättskällor. Dessutom har den europeiska skatterätten blivit en väsentlig del av rättskällorna och har även företräde över andra rättskällor. De olika rättskällorna är dock i växelverkan med varandra. (Jaakkola et. al. 2012 s. 22) I grund borde man kunna härleda en lagenlig lösning från varje rättskälla som blir använd. Detta är dock inte fallet i praktiken då flera rättskällor används i fall det uppstår problem i beskattningen. Även vid internprissättning kan man använda sig av rättskälleläran eftersom internprissättningen är

och regler om dess dokumentering utgör en del av skatterätten. Det finns flera rättskällor där internprissättningen regleras. Förpliktigande rättskällor är finsk lag och finska skatteavtal. Tillåtna rättskällor är OECD:s riktlinjer, riktlinjer utgivna av EU och skattestyrelsen (numera skatteförvaltningen) samt rättslitteraturen. Svagt förpliktigande rättskällor är rättspraxis och lagförarbeten. Trots att OECD:s riktlinjer om internprissättning inom rättskälleläran hör till de tillåtna, är de i praktiken en av de viktigaste rättskällorna för multinationella storföretag. Både skattemyndigheter och skatteskyldiga tillämpar dessa riktlinjer. Det har diskuterats att riktlinjerna borde tillämpas som en förpliktigande rättskälla men åtminstone ska de tillämpas som en tillåten rättskälla. Då det i förarbetena för lagen om beskattningsförfarande (BFörfL) har hänvisats till riktlinjerna borde dessa enligt diskussionen ses som en svagt förpliktigande rättskälla. Riktlinjerna har dock inte blivit översatta till finska vilket medför att de inte är tillgängliga åt allmänheten på samma sätt som inhemska rättskällor. Svenska skatteverkets anvisningar innehåller dock en beskrivning av riktlinjernas innehåll (Skatteverket 2012 ss. 1427-1535) OECD:s riktlinjer är dock den mest betydelsefulla tolkningsnormen vid frågor som behandlar internprissättning. Författarna anser att riktlinjernas ställning som rättskälla är stark och avvikande av dem måste motiveras med vägande skäl. (Jaakkola et. al. 2012 s. 23)

### **3.1 Skatteavtal**

Företag kan få inkomster från andra länder än där företaget är skattepliktigt. För att undvika dubbel beskattning vid sådana fall delar stater på sin beskattningsrätt genom att ingå skatteavtal. Skatteavtalen binder Finland på samma sätt som lagar. OECD:s modellavtal (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) utgör vanligen basen för skatteavtalen mellan Finland och övriga länder. Enligt Jaakkola et. al. är de relevanta artiklarna för internprissättning artiklarna 7, 9, och 25 och hänvisar till 2010 års version av modellskatteavtalet. Författarna nämner dock att flera av de skatteavtal som Finland undertecknat baserar sig på tidigare versioner av modellskatteavtalet. (Jaakkola et. al. 2012 s. 24)

### 3.1.1 OECD:s modellskatteavtal

Enligt 7 art. 1 mom. i 2014 års version av modellskatteavtalet är vinster från ett företag undertecknarstaterna skattepliktiga endast i samma stat om företaget inte utför näringsverksamhet med fast driftsställe i en annan undertecknarstat. I så fall kan vinsterna beskattas i den andra staten enl. 7 art. 2. mom. I 2 mom. nämns att vinster kan tillskrivas till vardera undertecknarstat om de förväntade vinsterna är sådana som företaget kan förvänta i sina affärer med andra företagsdelar om det a) vore ett avskilt och självständigt företag b) med samma typ av verksamhet c) under samma eller liknande omständigheter. Här ska man hos båda parter beakta a) typen av verksamhet b) tillgångar som används och c) riskerna som tas. (OECD 2014 s. 28)

Enligt 7. art. 3. mom. ska en undertecknande stat justera hos ett fast driftsställe för ett företag från någon av undertecknarstaterna och beskattar därefter vinsterna som har blivit skattebelagda i en annan undertecknarstat, skall den andra staten göra behövda justeringar av skatten som beläggs på dessa vinster. Vid beräkning av denna justering ska myndigheterna i båda stater vid behov förhandla med varandra. (OECD 2014 ss. 28-29) Enligt 7. art. 4. mom. ska vinster gällande inkomster som behandlas i andra delar av modellskatteavtalet inte påverkas av bestämmelserna i denna artikel. (OECD 2014 s. 29)

9 artikeln i modellskatteavtalet är enda av dessa tre som blir tillämplig i rättsfallen senare i arbetet från s. 43. I den interna lagstiftningen är den närmaste motsvarande bestämmelsen BFörfL 31 §. I art. 9 mom. 1 definieras intressegemenskap enligt att ett företag i en undertecknande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen, har bestämmande inflytande eller kapitalet i ett företag i en annan undertecknande stat. Alternativt kan samma privatpersoner ha motsvarande rättigheter i ett företag i två undertecknande stater. I fall det i en sådan situation uppgörs villkor mellan företagen som avviker från motsvarande villkor mellan två självständiga företag, kan en vinst som hade uppstått utan dessa villkor men som pga. villkoren inte uppstod, räknas med i bolagets vinst och beskattas därefter. (OECD 2014 s. 29-30) 9 art. 2. mom. föreskriver om situationer när en undertecknarstat räknar med vinsten från ett företag i och sedan beskattar vinster som ett företag i en annan undertecknarstat har debiterats skatt av den andra staten. Om dessa vinster är sådana som hade tillfallit företaget i första staten om villkoren hade va-

rit likadana som mellan oberoende företag, skall den andra staten justera summan på de beskattade vinsterna. Andra bestämmelser ska beaktas och myndigheterna ska vid behov konsultera varandra. (OECD 2014 s. 30)

Enligt 25 art. 1 mom. kan en som person anser att hen inte har blivit beskattad enligt konventionen framställa detta till myndigheten i sitt hemland inom tre år räknat från det första meddelandet om beskattningen. Enligt 25 art. 2. mom. ska myndigheten i fall framställningen är välgrundad försöka komma till en tillfredsställande lösning med den motsvarande myndigheten i det andra landet. Enligt 25 art. 3. mom. får myndigheterna även konsultera varandra för att uppnå en lösning. Enligt 25 art. 4. mom. kan myndigheterna grunda en gemensam kommitté för att söka en lösning. Enligt 25 art. 5. mom. kan ett problem som inte blir löst förflyttas till skiljeförfarande om någondera parten kräver det. (OECD 2014 s. 38-39)

### **3.1.2 Förhållandet mellan OECD:s modellavtal och den interna lagstiftningen**

Normerna i skatteavtalen och den interna finska lagstiftningen har mycket likadant innehåll, därmed passar de ofta till likadana situationer och är sällan i strid med varandra. Ett skatteavtal kan inte utvidga beskattningsrätt som grundar sig på intern lagstiftning, däremot kan avtalet begränsa beskattningsrätt som baserar sig på intern lagstiftning. Därför kan rättelse av inkomst ske endast i fall en bestämmelse inom den interna lagstiftningen tillåter det. Eftersom skatteavtalet har företräde borde rättelse inte utföras utöver det som skatteavtalet tillåter. (Jaakkola et. al. 2012 s. 29)

## **3.2 OECD:s riktlinjer för internprissättning**

OECD:s riktlinjer är delade i 9 kapitel, varav den första definierar armlängdsprincipen. Det andra kapitlet inbegriper metoderna för internprissättning som behandlas i kapitel 4 i detta arbete (se s. 25). Tredje kapitlet behandlar jämförbarhetsanalyser, det fjärde administrativa sätt för undvikande och lösande av dubbelbeskattningsfrågor. Det femte kapitlet berättar om hur internprissättning ska dokumenteras, det sjätte immateriella till-

gångar och det sjunde tjänster inom koncerner. De sista två kapitlen handlar om kostnadsfördelningsavtal och omstruktureringar. (Skatteverket 2012 s. 1441)

### **3.3 Den interna finska lagstiftningen**

#### **3.3.1 Lagar som tillämpas**

Internprissättning regleras i lagen om beskattningsförfarande (BFörFL). I BFörFL 14 a-c § stadgas om skyldigheten att dokumentera internprissättning. I BFörFL 31 § stadgas om rättelse av internprissättning och om definitionen av företag som står i intressegemenskap med varandra. Armlängdsprincipen har funnits i finsk lagstiftning sedan 1965 då den ingick i den dåvarande beskattningslagen. Därefter har principen flyttats till BFörFL där den ingår i 31 §. Därutöver stadgas i BFörFL 32 § allmänt om skatteförhöjningar, inklusive skatteförhöjningar på grund av försummad dokumenteringsplikt. (Jaakkola et. al. 2012 ss. 30-31)

#### **3.3.2 När står företag i intressegemenskap med varandra?**

Enligt BFörFL 31.2 § utförs en transaktion i intressegemenskap mellan företag om endera av dem har ett bestämmande inflytande gentemot den andra parten eller en tredje part. Även om en tredje part har bestämmande inflytande över två bolag som gör en transaktion sinsemellan är det fråga om intressegemenskap. Stadgandet innehåller fyra alternativa kriterier för bestämmande inflytande. För det första föreligger bestämmande inflytande om en av parterna i en transaktion äger mer än 1/2 av kapitalet i andra parten. För det andra är det fråga om bestämmande inflytande då endera parten har mer än 1/2 av röstetalet av den andra partens alla aktier eller andelar. För det tredje är det också frågan om bestämmande inflytande om endera parten har rätt att utnämna fler än 1/2 styrelsemedlemmarna eller andra motsvarande organ i den andra parten. I de tre första fallen kan ägandet respektive rätten att utse medlemmar vara antingen direkt eller indirekt. Det sista kriteriet för bestämmande inflytande gäller om parterna har en gemensam ledning eller om endera parten kan utöva ett "faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten." Enligt Jaakkola et. al. (2012) är det viktigt att observera att även en

fysisk person ensam eller tillsammans med sina närstående kan utöva bestämmande inflytande över ett företag. (Jaakkola et. al. 2012 s. 31)

### **3.3.3 Skyldighet att upprätta dokumentering om internprissättning**

Enligt BFörfL 14 a § är utgångspunkten att dokumentation angörande internprissättning ska uppgöras angående gränsöverskridande interna affärstransaktioner inom en koncern. Skyldigheten gäller dock inte små- och medelstora företag (SMF) dvs. företag som har färre än 250 anställda, eller som har en omsättning på högst 50 miljoner euro eller en balansomslutning på högst 43 miljoner euro, samt som motsvarar de i kommissionens rekommendation om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag 2003/361/EG avsedda särdragen för ett företags oberoende samt övriga kännetecken för små och medelstora företag. Enligt Jaakkola et. al. (2012) betyder kommissionens rekommendation i praktiken att företaget inte utgör en del av någon koncern. Då man granskar de ovan nämnda talen måste motsvarande information från företag som äger eller har andra förband till företaget beaktas. Närstående företag delas in i företag med bindning och med ägarsamband (Egen översättning. Förf. Anm.). Företag med bindning äger över 50 procent av aktierna eller rösterna i företaget. Deras tal beaktas till fullo då man räknar gränserna för SMF. Företag med ägarsamband äger 25-50 procent av aktiekapitalet eller rösterna i det andra företaget. Då man räknar gränserna för SMF beaktas talen i proportion till andelen som företaget äger. Oberoende företag är företag som äger mindre än 25 procent av aktierna eller rösterna, deras tal beaktas inte då man räknar gränserna för SMF. Företag med bindning är även 1) företag som har majoritet av aktieägarnas eller medlemmarnas röster i det andra företaget. 2) Företaget är berättigat att utse eller avskeda majoriteten av administrations-, lednings- eller kontrollorgan i det andra företaget. 3) Företaget har rätt att utöva bestämmanderätt i det andra företaget på basis av dess stiftelseurkund, bolagsordning eller bestämmelse i dess regler. 4) En aktieägare eller styrelsemedlem genom avtal med övriga aktieägare i det andra företaget besitter ensam majoriteten av aktieägarnas eller medlemmarnas röster. Företag med bindning anses även sådana företag där något av de ovan nämnda förhållandena mellan som har något av de ovan nämnda förhållandena via ett eller flera företag eller gemensamt med vissa investerare eller fysiska personer eller en grupp på fysiska personer som är verksamma gemensamt. Företag med ägarsamband är de företag som inte är företag

med bindning och vilka har följande relation: Ett företag i produktionskedjans början äger ensam eller tillsammans med ett eller flera företag med bindning minst 25 procent av aktiekapitalet eller röstantalet. I fall investeraren tillhör vissa klasser av investerare kan företaget dock anses oberoende. Sådana investerarklasser är bl. a. högskolor och icke-vinstdrivande forskningscentrum. (Jaakkola et. al. 2012 ss. 32-33)

Enligt BFörfL 14 b § ska dokumentering av internprissättningen beskriva affärsverksamheten och relationer i intressegemenskap. Dokumenteringen ska även ange transaktioner mellan parter som befinner sig i intressegemenskap och transaktioner mellan ifrågavarande företag och dess fasta driftställe. För dessa transaktioner ska även en funktionsanalys och jämförbarhetsanalys ingå i dokumenteringen. Sådant information om jämförelseobjekten som finns att tillgå ska även ingå i dokumenteringen Slutligen ska dokumenteringen beskriva den valda metoden för internprissättning och hur metoden ska tillämpas. I fall transaktionerna mellan en skattskyldig och den andra parten är högst 500 000 euro per år är kraven såtillvida lättare att dokumenteringen inte behöver innehålla funktionsanalysen, jämförbarhetsanalysen och objekten. Metoden för internprissättning och dess tillämpning behöver inte heller beskrivas. Om tidsfrister om uppvisande och kompletterande av dokumentationen i BFörfL 14 c § (BFörfL via Edilex)

Jaakkola et. al. illustrerar praktiska exempel enligt vilka ett oberoende finskt företag med 10 anställda och en omsättning på 5 miljoner euro skulle vara ett litet företag såsom är avsett i rekommendationen och skulle därmed vara befriad från skyldigheten att upprätta dokumentation av internprissättningen. Situationen kunde enligt dem ändras i fall företaget vore ägt av ett utländskt företag (företag med bindning) med 500 anställda, en omsättning på 400 milj. euro samt en balansomslutning på 100 milj. euro. I denna situation skulle företaget inte mera anses vara ett SMF och det måste därmed upprätta dokumentation om internprissättning. Efter fastställandet av talen på vilka man grundar ett företags status som SMF kontrolleras i fall dessa tal överstiger gränsvärdena enligt lagparagrafen. I fall endast omsättningen eller balansomslutningen överstiger gränsvärdena, behåller företaget ställningen som ett SMF. Detta är däremot inte fallet i fall bådaddera överstiger gränsvärdena, eller i fall antalet anställda överstiger 250 personer. (Jaakkola et. al. 2012 s. 33-34)



Enligt Jaakkola et. al. är dessa SMF som är befriade från att upprätta dokumentation om sin internprissättning trots allt skyldiga att följa armlängdsprincipen då de utför affärstransaktioner med företag som de står i intressegemenskap med. Principen tillämpas alltså med samma förutsättningar på SMF som på alla övriga företag. Därför kan skattemyndigheter vid behov be om en utredning om fullföljandet av armlängdsprincipen trots att myndigheten inte kan be om en särskild dokumentation om internprissättningen. Enligt 31 § BFörFL kan även transaktioner mellan två finländska företag granskas på samma sätt då de inte heller är skyldiga att upprätta dokumentation om internprissättning. Talen som används vid definitionen av ett SMF tas ur senaste räkenskapsperiod. I fall företaget överskrider gränsvärdena under två år i rad förlorar det sin ställning som ett SMF. Dokumentation krävs först för det andra årets del då företaget överskrider gränserna. (Jaakkola et. al. 2012 s. 34)

Målet med dokumentationen av internprissättningen är att bevisa fullföljandet av armlängdsprincipen mellan två företag som står i intressegemenskap med varandra. Således ger dokumentationen skydd åt den skatteskyldige mot rättelser av internprissättningen som skattemyndigheten kan göra. Därmed minskar dokumentationen risken för att affärstransaktioner blir föremål för dubbel beskattning. För skattemyndighetens del underlättar dokumentationen utredningen av att armlängdsprincipen har fullföljts. (Jaakkola et. al. 2012 s. 34)

## **4 METODER FÖR INTERNPRISSÄTTNING**

OECD:s riktlinjer för internprissättning utgör basen för val och tillämpning av metod för internprissättning. (Jaakkola et. al. 2012 s. 73) Kukkonen & Walden hänvisar även till riktlinjerna enligt vilka priset på en affärstransaktion ska motsvara för det första i en jämförbar situation, för det andra från en jämförbar prestation och för det tredje emellan oberoende parter. Priser ska definieras för båda parter. (Kukkonen & Walden 2010 s. 191) Huvudregeln vid definiering är att var och en transaktion granskas och därmed måste deras förenlighet med armlängdsprincipen kunna begrundas. (Kukkonen & Walden 2010 s. 191-192) Enligt Skatteverket finns det fem olika metoder för fastställandet av priser, dessa delas vidare in i traditionella transaktionsbaserade och icke-traditionella transaktionsbaserade vinstmetoder. De traditionella metoderna är marknadsprismetoden

(CUP), återförsäljningsmetoden (RPM) och kostnadsplusmetoden. De transaktionsbaserade vinstmetoderna är vidare nettomarginalmetoden (TNMM) och vinstdelningsmetoden. Skatteverket hänvisar i stort sett till OECD:s riktlinjer. (Skatteverket 2012 ss. 1449-1450).



Figur 1. Översikt av de olika metoderna för internprissättning

Enligt Skatteverket ska det vid val av metod göras en helhetsbedömning i varje enskilt fall. I bedömningen ingår det positiva och negativa i varje metod, huruvida metoden passar till transaktionen i fråga, huruvida det finns pålitlig information för tillämpningen samt huruvida det finns jämförbara transaktioner. (Skatteverket 2012 s. 1450) Om metoderna ska prioriteras och en traditionell metod och en vinstmetod anses lika pålitliga ska man använda den traditionella metoden. (Skatteverket 2012 s. 1450) Metoder som baserar sig på transaktioner lämpar sig enligt Kukkonen & Walden inte till situationer där enskilda transaktioner inte kan särskiljas som individuella händelser. I sådana fall, såsom när det är frågan om invecklade helheter används däremot transaktionsbaserade vinstmetoder. Dessa metoder fokuserar först på att hitta den samverkan som olika transaktioner har och därefter på att dela resultatet därifrån mellan de inblandade företagen. (Kukkonen & Walden 2010 s. 192) Enligt Skatteverket är det vanligt att använda vinstmetoder då transaktionerna är enastående och av högt värde eller då verksamheten mellan parterna är mycket integrerad. (Skatteverket 2012 s. 1451)

#### **4.1 Marknadsprismetoden (CUP)**

Enligt Skatteverket och OECD går Marknadsprismetoden eller Comparable uncontrolled price method ut på att jämföra priserna på varor eller tjänster i transaktioner mellan å ena sidan närstående parter och å andra sidan oberoende parter. Kriterierna för jämförbarhet är att det inte finns en skillnad med märkbar inverkan på vad priset skulle vara på en öppen marknad. Alternativt kan priserna justeras på ett tillförlitligt sätt för att avlägsna inverkningarna av skillnaderna. Då sådana priser är möjliga är marknadsprismetoden den mest rättframma och pålitliga av metoderna. Tyvärr kan det vid tillämpningen av metoden uppstå svårigheter att hitta jämförbara transaktioner. Fastän det kan vara svårt att hitta jämförbara företag och transaktioner samt svårt att utföra justeringar ska dessa svårigheter dock inte i regel hindra tillämpningen av metoden. Slutligen berättar Skatteverket att marknadsprismetoden allra bäst passar på vidareförsäljning av samma typ av varor. (Skatteverket 2012 s. 1452 med hänvisning till art 2.13-2.20 i OECD 2010)

## 4.2 Återförsäljningsprismetoden (Resale price method, RPM)

Vid användning av Återförsäljningsprismetoden, eller Resale Price Method fastställer man enligt Skatteverket armlängdspriset genom att använda priset på återförsäljningen till en oberoende part av en produkt som införskaffats från ett närstående företag. Från detta pris (återförsäljningspriset) avlägsnar man vidare en passlig bruttovinstmarginal (återförsäljningsmarginal). Återförsäljningsmarginalen ska motsvara den summa som återförsäljaren behöver i syfte att betala kostnaderna för försäljningen och rörelsen i allmänhet, därutöver ska återförsäljaren få en vinst. Efter att ha avdragit bruttovinsten får man som resultat ett armlängdspris för den tidigare transaktionen mellan de två närstående företagen. Återförsäljningsprismetoden anses vara mest tillämplig vid försäljningsverksamhet. Vid fastställandet av återförsäljningsmarginalen kan använda man både interna och externa jämförelser. Den föregående går ut på att jämföra transaktioner på varor inom samma bolag, dock genom oberoende transaktioner. Den senare går däremot ut på att se hurdana marginaler andra bolag har i motsvarande oberoende transaktioner. (Skatteverket 2012 s. 1453 med hänvisning till art 2.21-2.38 i OECD:s riktlinjer)

Kraven på jämförbarhet och justeringar vid behov är samma som vid tillämpningen av marknadsprismetoden. Då mindre skillnader mellan olika produkter har en mindre påverkan på en vinstmarginal än ett pris behöver man vanligen färre justeringar vid tillämpningen av återförsäljningsprismetoden. Graden på skillnader får dock inte vara för stora. Återförsäljningsmetoden ger således tillförlitligare resultat i fall där endast produkten skiljer sig men transaktionerna annars är jämförbara. Återförsäljningsmarginalen är enklast att bestämma då produkten inte utvecklas vidare eller sätts samman i en annan produkt. (Skatteverket 2012 s. 1454 med hänvisning till art 2.21-2.38 i OECD:s riktlinjer)

Utsträckningen av återförsäljarens verksamhet påverkar storleken av återförsäljningsmarginalen. I sin stramaste form består aktiviteten endast av återförsäljning. Verksamheten kan dock även innehålla hela ägaransvaret inklusive risker för marknadsföring, logistik och andra förpliktelser. Specialkunskaper hos återförsäljaren kan vidare ge upphov till en högre bruttovinst. (Skatteverket 2012 ss. 1454-1455 med hänvisning till art

2.21-2.38 i OECD:s riktlinjer) I fall det i distributionskedjan finns ett intermediärt företag ska man utöver varornas pris även beakta företagets eventuella kontribution till värdet på varorna. Om en sådan kontribution inte finns och det intermediära företaget inte heller tagit någon reell risk ska ingen vinst hänföras till företaget. Eventuella skillnader i bokföringspraxis måste tas i beaktande då man jämför närstående och oberoende företag. (Skatteverket 2012 s. 1455 med hänvisning till art 2.21-2.38 i OECD:s riktlinjer)

### **4.3 Kostnadsplusmetoden**

Då man tillämpar kostnadsplusmetoden börjar man med att räkna upp kostnaderna som uppstår vid leverans av en vara eller tjänst för en leverantör då leveransen sker till ett närstående bolag. Till kostnaderna adderas sedan ett adekvat vinstpålägg och summan som uppstår kan anses som ett armlängdspris. Återigen ska detta pålägg föredragningsvis definieras genom intern jämförelse men även extern jämförelse kan användas som vägledning. (Skatteverket 2012 s. 1455 med hänvisning till art 2.39-2.55 i OECD:s riktlinjer) I likhet med återförsäljningsprismetoden är även kostnadsplusmetoden mindre utsatt för olikhet mellan jämförelseobjekten och koncentrerar på andra faktorer pga. deras högre verkan på vinstpålägget. En annan likhet till återförsäljningsprismetoden är att företagets verksamhet ska vara liknande och att skillnaderna dem emellan kan beaktas genom justeringar. (Skatteverket 2012 s. 1456 med hänvisning till art 2.39-2.55 i OECD:s riktlinjer)

Då kostnadsplusmetoden tillämpas ska man fästa tyngd på att kostnadsbasen är likformig och följdriktig. Mängden av kostnaderna beror på utförda funktioner och övriga omständigheter. Vid skillnader i bokföringsprinciperna mellan närstående och oberoende transaktioner kan det vara nödvändigt att justera dessa för att åstadkomma jämförbarhet. Vid tillämpningen av kostnadsplusmetoden beaktas vanligen direkta och indirekta produktionskostnader, allmänna rörelsekostnader brukar beaktas endast i specialfall. I fall kostnaderna växlar under en tidsperiod kan genomsnittskostnader användas. Slutligen kan det vara nödvändigt att beakta återanskaffnings- och marginalkostnader. (Skatteverket 2012 ss. 1456-1457 med hänvisning till art 2.43-2.52 i OECD:s riktlinjer)

## 4.4 Nettomarginalmetoden (TNMM)

Vid tillämpning av nettomarginalmetoden eller transactional net margin method (TNMM) utreds nettovinsten i relation till en passlig bas såsom kostnader, försäljning eller tillgångar och därmed når en vinstindikator (net profit indicator). Skatteverket anser att utgångspunkten vanligtvis är rörelseresultatet eller EBIT (Earnings Before Interest and Tax) och rörelsemarknad. Enligt riktlinjerna använder man däremot nettovinst och nettomarginal. Även här ska vinstindikatorn helst beräknas med hjälp av intern jämförelse, om detta är omöjligt kan extern jämförelse åter användas som vägledning. Avgörandet av transaktionernas jämförbarhet och utredandet om behovet av justeringar förutsätter en funktionsanalys. (Skatteverket 2012 s. 1457 med hänvisning till art 2.58-2.107 i OECD:s riktlinjer) Det som är positivt med nettomarginalmetoden är att skillnader produkter och funktioner emellan har en mindre påverkan på vinstindikatorer. Skiftande rörelsekostnader kan ge upphov till en mångfald av bruttovinstmarginaler, däremot kan vinstindikatorerna vara på en liknande nivå. Kostnader kan visas både i bruttovinsten och på andra ställen i resultaträkningen som ger upphov till svårigheter vid jämförelse av bruttovinster. Man undviker sådana oklarheter genom att använda nettomarginalmetoden. (Skatteverket 2012 s. 1458 med hänvisning till art 2.62-2.67 i OECD:s riktlinjer)

Vid tillämpning av nettomarginalmetoden behöver man utvärdera bara ett av de närstående företagen, vilket ger en praktisk fördel vid invecklade transaktioner eller då det uppstår svårigheter att hitta pålitlig information om endera parten. (Skatteverket 2012 s. 1458-1459 med hänvisning till art 2.62-2.67 i OECD:s riktlinjer) Vinstindikatorn är också utsatt för påverkningar som inte vore relevanta för pris eller bruttovinstmarginal. Tillämpningen av var och en metod förutsätter information om oberoende transaktioner som dock inte nödvändigtvis finns att tillgå då den närstående transaktionen utförs. Vid tillämpning av nettomarginalmetoden är detta särskilt svårt. Vid användning av vinstindikatorer fastställandet av internpriser variera i större grad. På grund av varierande rörelsekostnader kan omständigheter som ej påverkar bruttomarginaler eller priser dock påverka vinstindikatorn. Det finns även omständigheter som påverkar både vinstindikatorer och bruttomarginaler där deras inverkan är svårare att eliminera. Ett exempel på detta är konkurrenssituationen. Skillnader i hur företaget utnyttjar sin kapacitet kan

dessutom ha större inverkan vid användning av nettomarginalmetoden än vid användning av kostnadsplus- eller återförsäljningsprismetoden. Inverkan beror på relationen mellan fasta och rörliga kostnader. (Skatteverket 2012 s. 1459 med hänvisning till art 2.62-2.67 i OECD:s riktlinjer)

Då man väljer vinstindikator "ska hänsyn tas till styrkor och svagheter hos olika möjliga indikatorer, indikatorns lämplighet med hänsyn till transaktionens karaktär, tillgången till tillförlitlig information som behövs för att tillämpa metoden med denna indikator och graden av jämförbarhet mellan närstående och oberoende transaktioner."

(Skatteverket 2012 s. 1459 med hänvisning till art 2.76 i OECD:s riktlinjer) De kostnader och intäkter som inte är sammanhörande med transaktionen som undersöks ska uteslutas i fall de har en avsevärd inverkan på jämförelsen med de oberoende transaktionerna. Företagets finansiella data måste indelas på ett lämpligt sätt när man undersöker nettovinsten för en närstående transaktion. (Skatteverket 2012 s. 1459 med hänvisning till art 2.77-2.85 i OECD:s riktlinjer)

I fall ett företag är delaktigt i flera transaktioner med närstående företag vilka inte som en helhet kan jämföras med motsvarande transaktioner hos oberoende företag, är det oändamålsenligt att tillämpa nettomarginalmetoden på hela företaget. Samma princip gäller omvänt vid analys av transaktioner som oberoende parter har utfört. (Skatteverket 2012 s. 1459-1460 med hänvisning till art 2.77-2.85 i OECD:s riktlinjer) Räntor, inkomstskatter, andra icke-operativa samt extraordinära poster ska uteslutas vid beräkningen av vinstindikatorn. Nämnaren som hänförs till indikatorn ska väljas på ett sätt där den illustrerar värdet på de utförda funktionerna då de använda tillgångarna eller burna riskerna tas i beaktande. (Skatteverket 2012 s. 1460 med hänvisning till art 2.77-2.85 i OECD:s riktlinjer) Nettovinsten kan speglas till försäljningen dvs. rörelsemarginalen. Ett sådant förfarande är vanligt då ett företag gör inköp från ett närstående företag vars objekt sedan säljs vidare till oberoende parter. Nämnaren ska då vara återförsäljningen av de varor som transaktionen hänförs till. Däremot ska försäljningen av varor som inhandlats från oberoende leverantörer inte användas i kalkylen. Undantag gäller i fall där oberoende transaktioner har inverkan på jämförelsen samt vid sådana fall där oberoende och närstående transaktioner är så nära relaterade att de inte kan ut-

värderas separat. (Skatteverket 2012 s. 1460 med hänvisning till art 2.90 - 2.91 i OECD:s riktlinjer)

Användningen av vinstindikatorer som grundar sig på kostnader förutsätter att kostnaderna har någon betydelse vid värderingen av funktionen i fråga, de använda tillgångarna och riskerna som företaget tagit på sig. Därutöver ska bara direkt eller indirekt hänförliga kostnader beaktas. Behandlingen av genomgångskostnader är utan vinstelement är beroende av jämförelse med vad oberoende företag skulle göra i motsvarande förhållanden. (Skatteverket 2012 ss. 1460-1461 med hänvisning till art 2.92 - 2.96 i OECD:s riktlinjer) Nettovinsten kan även beräknas i förhållande till tillgångar, i sådana fall ska inga andra tillgångar än operativa beaktas. Värderingen av tillgångarna kan utföras det mest tillförlitliga av antingen bokföringsvärdet, marknadsvärdet eller ett justerat bokföringsvärde. (Skatteverket 2012 s. 1461 med hänvisning till art 2.97 - 2.98 i OECD:s riktlinjer) Det är även möjligt att använda övriga former av vinstindikatorer. En vinstindikator är Berry ratio "som definieras som kvoten mellan bruttovinst och rörelsekostnader." Talet som resulterar ur beräkningen motsvarar ett vinstpålägg på ett företags kostnader. Detta kan även beskrivas som en avkastning på rörelsekostnaderna. I situationer där rörelsekostnaderna och bruttovinsten är lika stora är kvoten 1. Då bruttovinster är högre är även kvoten högre, t. ex. betyder 1,20 ett vinstpålägg på 20%. (Skatteverket 2012 s. 1461 med hänvisning till art 2.99 - 2.102 i OECD:s riktlinjer) Berry ratio lämpar sig i situationer där värdet på de utförda funktionerna vara proportionella till rörelsekostnaderna. Varornas värde får inte heller påverka funktionernas värde. (Skatteverket 2012 s. 1462 med hänvisning till art 2.101 - 2.102 i OECD:s riktlinjer)

## **4.5 Vinstdelningsmetoden (PSM)**

Användningen av vinstdelningsmetoden inleds genom att stadfästa koncernvinsten utav en transaktion mellan två eller flera koncern inom en enskild transaktion. Den totala vinsten ska sedan delas mellan företagen på samma sätt som man kan anta att två oberoende företag hade gjort. Förutom vinster ska även förluster fördelas. (Skatteverket 2012 s. 1462 med hänvisning till art 2.108 - 2.145 i OECD:s riktlinjer) Den märkbaraste fördelen med att använda metoden är att den ger en lösning för samordnade verksamheter där man inte kan tillämpa ensidiga metoder. I situationer där båda parter ger enastående



och dyrbara kontributioner till transaktionen är metoden även ofta den bästa. Metoden möjliggör beaktandet av sådana särskilda omständigheter inom parterna som inte hittas i oberoende företag. Därutöver får en part inom en transaktion sällan behålla en överdriven och osannolik vinst då metoden tillämpas. Den första nackdelen med metoden är svårigheterna som uppstår vid tillämpningen av den. Information från utländska bolag inom koncernen kan vara svårtillgänglig. Dessutom är det svårt att mäta de sammansatta intäkterna och kostnaderna då redovisningen ska vara enhetlig och kostnadsfördelningen mellan i frågavarande och övriga transaktioner ska vara korrekt. Tillämpningen förklaras av att information från oberoende bolag inte behövs. (Skatteverket 2012 s. 1462 med hänvisning till art 2.109 - 2.114 i OECD:s riktlinjer)

Två av flera metoder för kostnadsfördelningen presenteras i OECD:s riktlinjer, dessa är bidragsmetoden och restvärdemetoden. På engelska heter metoderna contribution analysis respektive residual analysis. Bidragsmetoden går ut på att dela den fullständiga uträknade transaktionsvinsten såsom oberoende parter hade delat vinsten i en motsvarande transaktion. Fördelningen kan grunda sig på jämförelsedata, om sådant dock inte finns jämförs vart och ett företags bidrag inklusive risker och tillgångar. Sedan baseras fördelningen på bidragens relativa värde. (Skatteverket 2012 s. 1463 med hänvisning till art 2.119 - 2.120 i OECD:s riktlinjer) Då restvärdemetoden tillämpas sker fördelningen av den totala vinsten i två faser. I första fasen får båda parter en armlängdsersättning för sina icke-unika kontributioner till transaktionen, vanligen genom en av de transaktionsbaserade metoderna eller nettomarginalmetoden. I denna ersättning ingår ingen avkastning. I andra fasen delas den kvarvarande vinsten eller förlusten mellan företagen genom en fakta- och omständighetsbaserad analys vars syfte är att hitta fungerande fördelningsnycklar. Andra alternativa sätt att använda restvärdemetoden är bl. a. att återspegla ett förhandlingsresultat som uppnått mellan oberoende parter. Ett annat sätt är att "beakta nuvärdeskorrigerade kassaflöden hos parterna under den förväntade livslängden hos affärstransaktionen." (Skatteverket 2012 s. 1463 med hänvisning till art 2.121 - 2.123 i OECD:s riktlinjer)

Fastställandet av den gemensamma vinsten förutsätter identifiering av de transaktioner som är väsentliga för vinstfördelningen. För att metoden ska kunna användas följdriktigt under transaktionernas livslängd måste eventuella oklarheter gällande redovisningen

lösas i förväg. Vinstdelningsmetoden tillämpas i praktiken både på aktuella och förväntade vinster. Närstående parter försöker uppnå en likadan vinstfördelning såsom mellan oberoende parter då vinstdelningsmetoden tillämpas i syfte att fastställa priser innan transaktionerna utförs. I fall vinsten fördelas enligt prognos måste denna respekteras då företagen inte känner till de verkliga resultaten, annars är man i strid med armlängdsprincipen. (Skatteverket 2012 s. 1464 med hänvisning till art 2.124 - 2.131 i OECD:s riktlinjer) Vid tillämpning av andra vinstfördelningsmetoder kan skattemyndigheten bedöma transaktionens villkor utifrån de verkliga vinsterna. Tillämpning av vinstfördelningsmetod ska i sådana fall ske enligt kunskap som parterna hade tillgång till eller var förutsebart din den tidpunkt som transaktionerna genomfördes. Vanligen utgör rörelsevinster den gemensamma vinsten, bruttovinster med avdrag för kostnader kan även tillämpas. (Skatteverket 2012 ss. 1464-1465 med hänvisning till art 2.124 - 2.131 i OECD:s riktlinjer) Huruvida vinsterna ska fördelas på basis av jämförliga oberoende transaktioner eller intern information varierar från fall till fall. Närmare regler om kriterier eller fördelningsnycklar är därför inte önskvärda. Regler eller fördelningsnycklar som tillämpas ska vara skäligen oberoende av interna transaktioner utan de ska uppgöras på basis av objektiv information. (Skatteverket 2012 s. 1465 med hänvisning till art 2.132 - 2.145 i OECD:s riktlinjer)

Den praktiska vinstfördelningen sker vanligtvis genom att tillämpa en eller mera fördelningsnycklar. Sådana nycklar kan grunda sig på förhållandet mellan tillgångar och kapital eller kostnader. Dessutom kan bl. a. ökning på försäljning, antalet arbetstagare, förbrukad tid osv. användas. Då det finns en starkt koppling mellan värdeskapandet och tillgångarna eller upptaget kapital är det särskilt lämpligt att även fördelningsnycklarna grundar sig på dessa. (Skatteverket 2012 s. 1465 med hänvisning till art 2.134 - 2.140 i OECD:s riktlinjer) Då det finns ett starkt sammanhang mellan förbrukade kostnader och tillförda värden kan fördelningsnycklar som baserar sig på kostnader vara särskild lämpliga. Sådana fördelningsnycklar är ofta lätta att använda men det finns situationer där ingen relevant relation mellan kostnader och värdeökning finns. Slutligen ska tidsperspektivet varifrån varje fördelningsnyckel hämtas tas i beaktande. (Skatteverket 2012 ss. 1465-1466 med hänvisning till art 2.134 - 2.140 i OECD:s riktlinjer) I fall oberoende och tillförlitliga jämförelsetransaktioner inte finns att tillgå kan intern information eventuellt användas för att skapa en fördelningsnyckel. De främsta källorna är parternas ba-

lans- och resultaträkningar, andra källor kan vara t. ex. antalet anställda inom en viss avdelning, tidsförbrukningen och antalet anläggningstillgångar såsom servrar. (Skatteverket 2012 s. 1466 med hänvisning till art 2.141 - 2.145 i OECD:s riktlinjer.

## 5 BESKATTNINGSFÖRFARANDET

Enligt Jaakkola et al. finns det vanligen två problemområden under det praktiska beskattningsförfarandet: den skatteskyldigas processuella rättigheter under beskattningsförfarandet och uppdelningen av utredningsplikten mellan den skatteskyldiga och skattemyndigheten. Det första hänför sig till verkställandet av den materiella beskattningsbeslutet om fullföljandet av armlängdsprincipen. Det handlar om den skatteskyldiges befogade förväntningar gällande formalia i förfarandet som utgör garantier för rättskyddet. Som exempel nämner Jaakkola et. al. den skatteskyldiges rätt att bli hörd då skattemyndigheten upptäcker någon sak i skattedeklarationen eller bokföringsmaterialet, som med hänvisning till information som finns tillhanda skulle förutsätta beskattningsåtgärder. Det andra problemområdet gäller uppdelningen i situationer där man strävar efter att skaffa den bakgrundsinformation och de dokument som krävs för att uppnå ett i materiellt hänseende korrekt beskattningsbeslut gällande internprissättningen. (Jaakkola et. al. s. 367)

BFörFL 26.4 § innehåller en allmän bestämmelse om arbetsfördelningen som går ut på att efter uppfylld deklaration skall både skatteskyldiga och -myndigheten utreda ärendet i mån av möjlighet. Den part som har bättre förutsättningar ska framlägga utredning. Om en skatteskyldig inte har hemort i Finland ska hen själv lägga fram utredning om skattemyndigheten inte kan få utredning på basis av ett internationellt avtal. Enligt Jaakkola et. al. är bestämmelsen inte nyttig i praktiska situationer. Varken rättspraxis, myndigheters föreskrifter eller beskattningspraxis har klarlagt bestämmelsen tillräckligt. (Jaakkola et. al. s. 367)

Enligt Jaakkola et. al är bådadera frågorna av en allmän natur eftersom regeltillämpning och problem gällande dem kan höra samman med nästintill vilken som helst fråga eller institution inom den materiella skatterätten, både vid utförande av beskattningen och

skattegranskning. De förekommer dock ofta och betonas vid just frågor gällande skattegranskningar av internprissättning. (Jaakkola et. al. s. 367)

Jaakkola et. al. konstaterar att beskattningen av samfund grundar sig på den skattskyldigas deklarationsskyldighet. Det betyder i praktiken att den skattskyldige årligen uppgöra en skattedeklaration som baserar sig på bokföringen. Deklarationen ska följa stadgade former och tidsfrister. Information från utomstående och en förhandsifylld deklaration har endast ringa betydelse i samfundsbeskattningen. Förrättaren av beskattningen utreder vanligen detaljfrågor i skattedeklarationen och ber om tilläggsutredning om fakta bakom den deklarerade informationen. Med hjälp av tilläggsutredning kan förrättaren av beskattningen få en uppfattning om den skattskyldigas situation för att kunna definiera rätta skattepåföljder. Den skattskyldiga måste svara på dessa begäranden inom utsatt tid. Deklarationsskyldigheten innebär även att den skattskyldiga ger korrekta och tillräckliga uppgifter om faktorer som inverkar på beskattningen i skattedeklarationen, dess bilagor och tilläggsutredningar. Uppgifterna bör i sin helhet ge en sanningsenlig bild. Förutom i relevanta punkter på skattedeklarationsblanketten och bilaga 78 ska ett företag i fall som handlar om internprissättning uppvisa dokumentation om internprissättningen inom 60 dagar från anmodan av myndighet. Dokumentation för skatteåret bör dock uppvisas tidigast sex månader från räkenskapsperiodens utgång. Kompletterande utredningar för dokumentationen har en tidsfrist på 90 dagar. I fall deklarationsskyldigheten försummas är påföljden vanligen en skatteförhöjning. Skatterättelse till den skattskyldiges nackdel kan förekomma ifall den skattskyldige delvis eller helt inte har blivit beskattad på grund av försummelsen. (Jaakkola et. al. 2012 s. 368-369)

Med förrättande av beskattning hänvisas till alla former av beslutsfattande på skattebyrån där denna gör ett administrativt beslut som första instans. Skattebyrån är alltså den som först fastställer vad som är skattebehandlingen i ett enskilt fall, sedan gör den ett motsvarande beskattningsbeslut och debiterar skatten. Detta beskattningsbeslut, fastställandet av dess godtagbarhet eller ersättande av det med ett beslut med annan innebörd utförs av rättsmedelsinstanserna. Den ordinarie beskattningen förrättas inom tio månader från utgången av räkenskapsperioden, på basis av skattedeklarationen. Till förrättandet av beskattningen ingår även enligt lagen rättelse av beskattningen till den skat-

teskyldiges fördel inom en tidsfrist på fem år samt rättelse av beskattningen till den skatteskyldiges nackdel inom, beroende på fallet, tidsfrister på ett, två och fem år. Dessutom ingår behandling, ny behandling och uppgörande av följdändring av ett beskattningsfall som rättsmedelinstansen upphävt och återförvisat. (Jaakkola et. al. s. 369)

BFörfL stadgar 26 § allmänna principer för förrättning av beskattningen. Hit ingår att man lika mycket beaktar både skattetagarnas och den skattskyldiges intressen. I ärenden som lämnar rum för tolkning eller är oklara kan ett fall avgöras till den skattskyldiges fördel om hen har handlat i god tro enligt myndighetspraxis eller instruktioner. I särskilda fall kan man dock avvika från detta. Även i fall det skulle debiteras skatt kan man helt eller delvis avstå från påföljder i sådana fall som är oklara eller lämnar rum för tolkning och det därför det vore oskäligt att uppbära dem. Ett fall av det sista slaget var bl. a. fallet HD 2014:33 (se s. 44) där HFD beslutade att ett bolag blev debiterad skatt i enlighet med Helsingfors förvaltningsdomstols beslut. Skatteförhöjningen som förvaltningsdomstolen hade dömt upphävdes dock. Enligt Jaakkola et. al. följer beskattningsförfarandet även allmänna förvaltningsrättsliga principer. Sådana principer är likställighetsprincipen, objektivitetsprincipen och principen om ändamålsbundenhet. (Jaakkola et. al. 2012 s. 371)

Enligt Jaakkola et. al. kan skattedeklarationen accepteras som sådan, alternativt kan lagen förutsätta att det görs ändringar till deklarationen eller t.o.m. kan hela skattedeklarationen bli avvisad som informationskälla för fastställandet av den beskattningsbara inkomsten. (Jaakkola et. al. 2012 s. 371)

Jaakkola et. al. berättar att enligt BFörfL 26 § förrättas beskattningen som utgångspunkt enligt skattedeklarationen om det inte finns särskilda skäl att avvika från deklarationen. Det är även möjligt att man i enskilda punkter avviker från det som deklarerats trots att deklarationen godtas som grund för beskattningen. (Jaakkola et. al. 2012 s. 371)

I BFörfL 27 § stadgas om beskattning enligt uppskattning som verkställs om ingen skattedeklaration har lämnats eller om en deklaration ännu efter korrigeringar inte kan användas som grund för beskattningen. Om den skatteskyldige har uppgett inkomst som uppenbarligen är för liten i jämförelse med andra skattskyldiga i samma bransch eller

likadana omständigheter och det finns skäl att misstänka undanhållande av inkomster kan beskattningen även i dessa fall verkställas enligt uppskattning. (Jaakkola 2012 ss. 371-372)

Enligt Jaakkola et. al. är försummelse att upprätta skattedeklarationen en vanlig grund för att beskattningen verkställs enligt uppskattning. Vid näringsbeskattningen handlar det främst om aktiebolag som får en standardiserad uppmaning att upprätta skattedeklaration. Vid ändringssökande kan beskattning enligt uppskattning avlägsnas om företaget bevisar att det inte har haft en deklaraionsplikt eller ger en deklaration som vore godkänd i den ordinariebeskattningen. Avskaffande av skatteförhöjning kräver dock att företaget ger en acceptabel orsak till sin försummelse. Den i BFörfL 27.2 § hänvisade jämförelseuppskattningen är enligt Jaakkola problematisk med tanke på rättsskyddet eftersom det kan vara svårt att uppskatta huruvida den skatteskyldiges utredningar om rörelsen lönsamhet etc. är trovärdiga. Från beskattning enligt uppskattning ska vidare särskiljas uppskattning av en enskild inkomst- eller utgiftspost. (Jaakkola 2012 s. 372)

BFörfL 31 § stadgar om rättelse av internprissättning, enligt Jaakkola et. al. tillämpas paragrafen på en skattskyldig som utövar förvärv av inkomst i Finland som i en rättshandling med en utländsk part, som denne står i intressegemenskap med har avvikit från vad som två oberoende parter hade kommit överens med. Detta gäller om den beskattningsbara inkomsten i Finland har minskat. Författarna poängterar att stadgandet endast kan tillämpas på situationer där rättelsen leder till att den skattskyldiges beskattningsbara resultat ökar. Författarna anser vidare att en enhetlig rättstillämpning kunde motivera även att rättelsen kunde minska det beskattningsbara resultatet, vilket dock inte är möjligt enligt BFörfL 31 §. (Jaakkola 2012 s. 373)

I BFörfL 28 § stadgas om skattekringgående och i 29 § om beskattning av förtäckt dividend. Relationen mellan de tre sistnämnda paragraferna är enligt Jaakkola et. al. är delvis öppen enligt gällande rätt. BFörfL 28 § och 29 § kan tillämpas i fall som gäller internprissättning, dessa har dock ingen vedertagen betydelse. BFörfL 28 § kunde enligt författarna tänkas bli tillämplig då ägandestrukturerna eller övriga juridiska former hindrar att frågan om värdering som gäller internprissättning görs aktuell inom beskattning. Paragrafen kunde även tillämpas tillsammans med 31 § i samma lag t. ex. vid så-

dant skattekringgående där en köpeskilling delas felaktigt till olika delar av köpeobjektet. Annars är betydelsen av BFörfL 28 § öppen. (Jaakkola 2012 s. 372-373) Relationen mellan BFörfL 29 § och 31 § är enligt Jaakkola et. al. att den förstnämnda paragrafen gäller fall där ekonomisk nytta pga. felaktig prissättning överförs från ett dotterbolag till ett moderbolag, 31 § passar däremot på allmänare felaktig prissättning inom en koncern. . (Jaakkola 2012 s. 373)

## **6 LAGLIG MEN KRITISERAD SKATTEPLANERING**

### **6.1 Attendo**

Enligt Ylönen & Purje, som skriver för medborgarorganisationen Finnwatch, idkade Attendo-koncernen underkapitalisering. Deras rapport visade att Attendo-koncernen egentliga rörelse år 2012 lämna en vinst (EBIT) på 69 milj. euro och år 2011 en vinst på 62 milj. euro. Efter beaktandet av de finansiella kostnaderna visade resultatet dock en förlust. (Ylönen & Purje 2013 s. 20)

Överst i kedjan var fonden IK2004 som hade sin hemvist på Jersey. IK2004 utfärdade vidare lån till bolaget Augustus International Sarl som hade sin hemvist i Luxemburg. Augustus finansierade vidare Attendo AB som hade sin hemvist i Sverige. Lånen från IK2004 till Augustus var prioriterade certifikatlån ända fram till våren 2012. Numera är lånen och deras räntekapital räntefria hybridlån Attendo AB i Sverige ägde vidare det svenska Attendo Intressenter AB som hade arrangerat finansieringen för hela koncernen. Attendo Intressenter AB ägde även Attendo Finland Ab. (Ylönen & Purje 2013 s. 22)

Ylönen & Purje berättar vidare att Attendo Finland Ab visar förluster och att största delen i dess verksamhet finns i dotterbolagen som i sin tur gett bolaget årliga koncernbidrag på över 20 miljoner euro. Koncernbidrag är enligt skribenterna en redovisningsmetod där bolag inom en koncern kan jämna inkomster. Intäkter och kostnader som hänförs till koncernbidrag bokförs som extraordinära poster i resultaträkningen. Ett koncernbidrag påverkar i sig inte på beskattningen av koncernbolagen men de kan användas av det mottagande bolaget till betalning av räntor på ett lån från ett utländskt koncernbolag.

Attendo Finland Ab betalade ränteutgifter till det svenska moderbolaget i samma proportion som det fick koncernbidrag. Utan ränteutgifterna skulle den finska verksamheten ha varit lönsam. Enligt Attendo hade dessa ränteutgifter hänföt sig till banklån med marknadsmässig ränta. Attendo berättade i en kommentar till Ylönen & Purjes text att koncernens lån var centraliserade till det svenska bolaget Attendo Ab som hade beviljats lån från olika banker. Bolaget lånade dessa medel vidare till Attendo Finland Ab med samma villkor. Räntan som Attendo Finland Ab betalar till svenska Attendo Ab betalas vidare till bankerna. Attendo ansåg att skuldfinansiering är normalt för ett bolag som söker tillväxt och att bolagets finansieringsarrangemang inte innehöll underkapitalisering. År 2012 sjönk Attendo Finland Ab:s ränteutgifter från 25 till 12 miljoner euro som enligt Attendo alltså gått till banklånen. Samtidigt som utgifterna sjönk hade det svenska moderbolaget dock slutat med belåning från ett koncernbolag i Luxemburg där räntan var 15 %. (Ylönen & Purje 2013 s. 23)

Ylönen & Purje berättar att enligt bokslutsdata från Attendo Finland flyttas intäkterna i form av koncernbidrag till Sverige i form av låneskötselkostnader. Skribenterna beklagar att det inte finns ett konsoliderat bokslut över de finska bolagen i Attendo-koncernen då var och en koncern inom EU gör endast ett gemensamt bokslut. Attendo anser i en kommentar att frågan inte är relevant då det är fråga om allmän praxis. Ylönen & Purje kontrar detta med att det ändå är relevant att utvärdera allmän praxis. Skribenterna berättar vidare att även det svenska moderbolagets vinster används för betalning av skulder. Skribenterna berättar att Attendo-koncernen inte heller i Sverige har betalat nästan någon samfundsskatt alls. Verksamheten har varit lönsam men bolaget har visat en förlust pga. stora ränteutgifter. Vidare ökade koncernens förmögenhet med 500 milj. svenska kronor under 2009-2012 och rörelsevinsten för samma tid var enligt skribenterna 2,6 miljarder kronor. Skribenterna undrar varför koncernen inte använde dessa medel till investeringar. (Ylönen & Purje 2013 ss. 23-25)

Det svenska moderbolagets Attendo Ab (publ) kombinerade finansieringsöversikt för 2012-2014 visar att summan på skatter som Attendo har ökat både absolut och i förhållande till omsättningen samt rörelseresultatet. (Attendo 2015) Separat data för den finska delen av koncernen finns inte som Ylönen & Purje redan har konstaterat. Tuomo Pietiläinen berättar i Helsingin Sanomat 17.11. att även flera andra företag i Finland



hälsovårdsbranschen betalar låg skatt i förhållande i sin omsättning. (Pietiläinen 2015) År 2014 hade Attendo Finland Ab en beskattningsbar inkomst på 25 456 652,39 euro och den totala debiterade skatten var 5 094 373,19 € dvs. den allmänna samfundsskattesatsen på 20 %. (Skatteförvaltningen 2015 rad 30887) Flera av Attendo Finland Ab:s dotterbolag visar dock varken beskattningsbar inkomst eller debiterade skatter. (Skatteförvaltningen 2015 rader 30886-30916)

*Tabell 2. Finansiella data för svenska moderbolaget Attendo Ab (publ)*

Milj. SEK	2014	2013	2012
Inkomster	9059	8513	7915
Rörelseresultat	807	738	596
Finansieringsintäkter	176	74	38
Finansieringskostnader	-572	-330	-388
Finansieringsnetto	-396	-256	-350
Vinst före skatt	411	482	246
Betalda skatter	-148	-119	-87
Vinst efter skatt	263	363	159
Skatter / omsättning	-1,63 %	-1,40 %	-1,10 %
Skatter / rörelseresultat	-18,34 %	-16,12 %	-14,60 %

## 6.2 Karelia Upofloor/Kährs Holding/Minister Berner

Enligt Jyri Hänninen har trafik- och kommunikationsminister Anne Berner (c) varit medlem i styrelsen för det Luxemburgska bolaget Saltri II Luxco från december 2012 och gjort en avskedsanmälan i maj 2015. Bolaget används för förvaltning av Kährs egendom. Kährs är en svensk tillverkare av parkett som 2012 fusionerades med ett finsk bolag inom samma bransch, Karelia-Upofloor. Kapitalfonden Triton blev största ägaren i det nya bolaget. Berner var styrelsemedlem i Karelia-Upofloor innan fusionen varefter hon började som styrelsemedlem i Kährs och Saltri II Luxco. Ägarkedjan för Kährs är likt Attendo invecklad. Saltri II Luxco äger 100 % av Nanna II som vidare äger 100 % av Kährs Holding som slutligen äger 100 % Karelia Upofloor. Ägarförhållandena för Saltri II Luxco är inte heller enkla 61 % av bolaget ägs av Triton Masterluxco som vidare ägs till 100 % av Triton Managers III. 24 % av Saltri II Luxco ägs av HTT Lux Holding II. Därefter tillkommer en kedja med 100 % ägande företag med följande namn: HTT Lux Holding I, HTT Kuf Holding, Hartwall Capital. (Hänninen 2015)

Hänninen har fått svar på frågor om ägandestrukturen från Tritons kommunikationsdirektör Marcus Brans att ägarstrukturen följer internationell standard. Enligt Brans är systemet ett praktiskt och effektivt sätt att undvika dubbel beskattning, företagen som investerat i Triton betalar skatterna på basis av lagstiftningen i sina hemstater. Berner har svarat åt Hänninen att hon ville trygga finska familjeföretaget Hartwall Capitals förmåner då Karelia-Upofloor som Hartwall Capital tidigare ägde fick Kähns som samarbetsparter. Berner säger även att genom arrangemanget säkerställdes att beskattningen av avkastningen från finska bolag beskattades i Finland. Hänninen har utrett från Kähns Groups bokslut att bolaget betalade aktieägarlån och räntor för en summa på 260 milj. SEK dvs. nästan 28 milj. euro. Karelia-Upofloor betalade vidare 2014 extraordinära poster i form av koncernbidrag för 16 milj. euro och lån på 5,5 milj. euro till bolag inom samma koncern. År 2013 betalade Karelia-Upofloor enligt Hänninen ingen samfundsskatt. (Hänninen 2015) Enligt skatteuppgifterna för 2014 betalade bolaget inte heller någon samfundsskatt under detta år. (Skatteförvaltningen 2015 rad 179062)

Hänninen fortsätter att Brans berättar att alla extraordinära poster och koncernlån överensstämmer med lagstiftningen som gäller internprissättningen samt att arrangemanget möjliggjorde fortsättningen av verksamheten. Berner berättar vidare att det inte ingår skatteplanering i varken Karelia-Upofloors, Kähns eller Hartwall Capitals verksamhet, enligt henne handlade det i första hand om att hitta en passlig partner åt Karelia-Upofloor. Den invecklade ägarstrukturen berodde enligt Berner på att Triton redan ägde ett holdingbolag i Luxemburg. Trots detta har Hartwall Capital grundat två holdingbolag i Luxemburg, HTT Lux Holding II och HTT Lux Holding I, mellan dessa finns en kedja av skulder. Hänninen hänvisar till bolagets bokslut där det framkommer att räntan på skulden först var 10 %, senare sänktes den till 9,7 %. Hartwall Capitals vd Eeva Ahdekivi berättar i en intervju att räntan år 2012 var armlängdsmässig eftersom investeringsobjektet saknade likviditet och bolagets framtid var osäkert. Hänninen sluter med att beskriva att sådana här skuldarrangemang används för att flytta kapital från stater med hög beskattning till skatteoaser. (Hänninen 2015)

## 6.3 Varför väcker laglig verksamhet kritik?

Den första forskningsfrågan i arbetet handlade om hur företag använder internprissättning i sin skatteplanering. Den tredje forskningsfrågan handlade vidare om kritiken som riktas mot bolag som använder sig av denna skatteplanering. Attendo anför i sin kommentar till Ylönen & Purjes rapport att koncernens finansiering med skulder har varit ett normalt förfarande för ett företag som söker tillväxt och att förfarandet inte har att göra med underkapitalisering. Trots detta har Ylönen & Purje hittat skäl att kritisera förfarandet. Att ett bolag med en stor omsättning och verksamhet som annars går på vinst men efter finansiella utgifter går på förlust kan ur ett perspektiv utanför bolaget väcka kritik. Attendo torde här ses som ett fallexempel på laglig skatteplanering.

Ur Ylönen & Purjes rapport var det tidvis svårt att tyda vilket bolag i Attendo-koncernen författarna hänvisade till då de endast skrev "Attendo"

Tabell 3. Sammandrag över laglig skatteplanering.

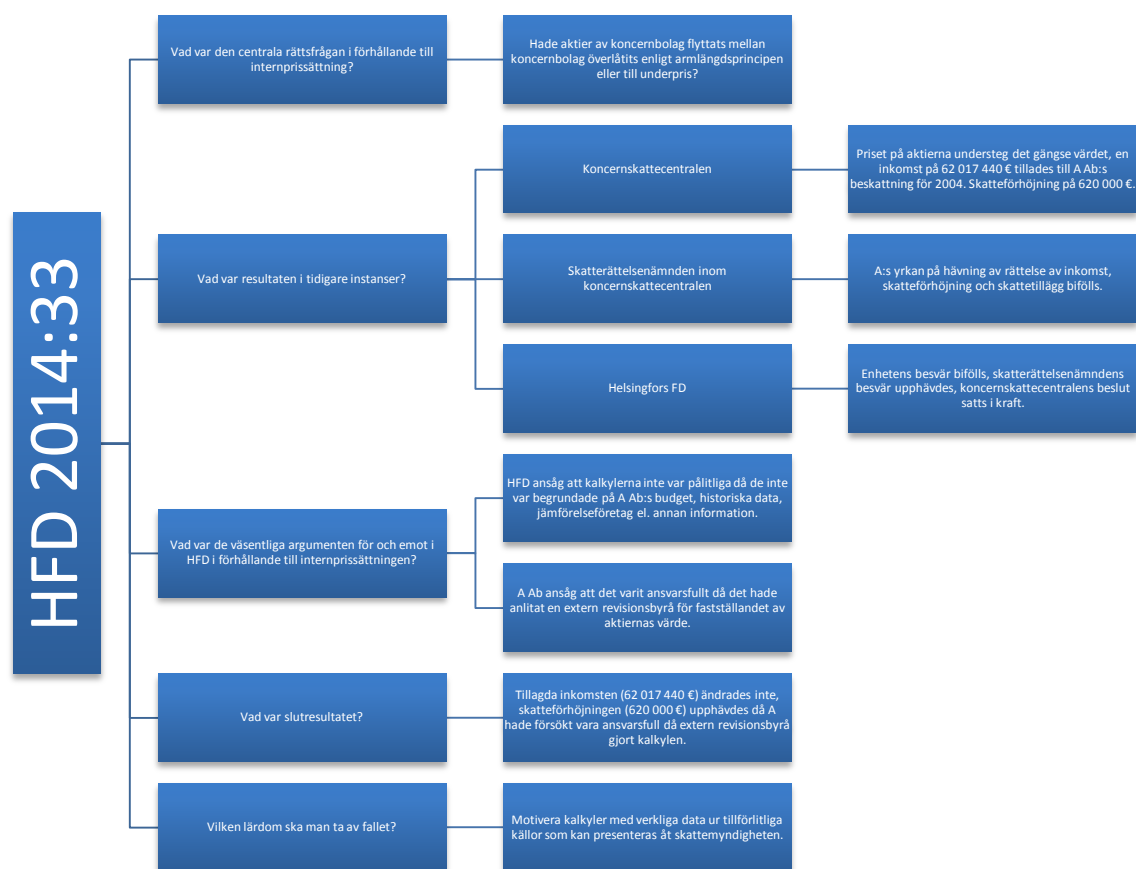
Sammanfattning	Attendo	Karelia-Upofloor/Anne Berner
Vad anklagas bolaget för?	Användning av underkapitalisering mellan koncernbolag i Finland och Sverige, tidigare även Luxemburg	Underkapitalisering mellan Finland, Sverige och Luxemburg
Hur motiverar bolaget sina åtgärder?	Internationella transaktioner är ett normalt förfarande inom affärsverksamhet	Kähns/Hartwall Capital hade redan ett holdingbolag i Luxemburg. Minister Berner var i styrelsen i syfte att bevaka de finska bolagens intressen.

## 7 RÄTTSPRAXIS

Hur försöker skattemyndigheterna genom rättsmedel försäkra sina skatteintäkter i fallet?

I scheman nedan svaras på de väsentliga frågorna gällande just internprissättningen i rättsfallen. Från en juridisk synvinkel är de grovt förenklade då olika frågor kring beskattningsförfarandet och allmänna processuella frågor har lämnats bort. Förenklingen är avsiktlig då syftet med scheman har varit att förklara det som är relevant i fallen i förhållande till forskningsfrågorna och syftet i arbetet.

## 7.1 HFD 2014:33



Figur 2. Översikt av det relevanta gällande internprissättning i fallet HFD 2014:33

I fallet tillämpades BFörfL 31, 32 o. 57 §. Förutom internprissättning är fallets nyckelord "Beskattning av inkomst av näringsverksamhet - Internationell förtäckt vinstutdelning - Aktieaffär - Gångse pris - Efterbeskattning - Skatteförhöjning". I fallet sålde A Ab 18.5.2004 hela aktiestocken av B Ab till ett norskt bolag inom den norska X-koncernen som båda bolagen var en del av. Det norska bolaget överlät aktiestocken i B Ab vidare till C ASA som även ingick i koncernen, som vederlag tecknade B Ab aktier i C ASA. Övriga bolag i koncernen hade även överlåtits till C ASA som i juni 2004 lista-

des på Oslobörsen. Köpeskillingen var 1 459 589 000 NOK, med dåtida valutakursen 8,22 177 565 571,78 euro. A Ab avdrog en överlåtelseförlust på 953 701,72 euro i 2004 års beskattning. Vid en skattegranskning ansågs B Ab:s substansvärde vara 239 583 euro vilket ledde till att A Ab hade fått en överlåtelsevinst på 61 063 738,54 euro. Överlåtelseförlusten kunde i sig ha varit godtagbart, grunden för efterbeskattning var att aktierna hade överlåtits inom koncern utan att följa armlängdsprincipen. (HFD 2014:33 via Edilex)

Koncernskattecentralen ansåg att priset som hade använts vid affären understeg aktiernas gängse värde och lade därför till i sitt beslut 7.10.2008 en inkomst på 62 017 440 euro till A Ab:s beskattning för skatteår 2004. Priser bestod av överlåtelsevinsten och den felaktigt avdragna överlåtelseförlusten. Dessutom påfördes en skatteförhöjning om 620 000 euro. En utomstående expert hade kalkylerat köpeskillingen som fastställdes enligt bolagets avkastningsvärde som baserade sig på nuvärdet av B Ab:s kassaströmmar. Av tre alternativa kalkyler hade man valt en mediankalkyl då de övriga grundade sig på en låg respektive hög tillväxt. Vissa variabler i mediankalkylen skilde sig från de övriga två gällande vissa variabler vilket påverkade slutresultatet avsevärt. Dessutom utreddes det inte hur variablerna hade härletts. Bl. a. var täckningsbidragsmarginalen 4,5 % i mediankalkylen då marginalen i de två övriga kalkylerna var 7,7 %. Enligt skattegranskningsrapporten var marginalen 4,5 % exceptionellt låg med tanke på B Ab:s ställning inom branschen och då marginalen hade varit 8,93 % under åren 2001-2003. (HFD 2014:33 via Edilex)

Skatterättelsenämnden inom koncernskattecentralen godkände 28.1.2010 A Ab:s yrkande på hävning av rättelsen av inkomst, skatteförhöjningen och skattetillägget. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt anförde besvär vid Helsingfors FD där enheten krävde att skatterättelsenämndens beslut upphävs och koncernskattecentralens beslut om efterbeskattning sätts i kraft. I enhetens klagan hänvisas till den externa kalkylen och nämns sedan att kravet på avkastning skulle vara t.o.m. 8,57 %. Enheten anser att värdet på B Ab:s aktiestock skulle med kassaflödesmetoden vara 2 458 385 000 - 2 759 953 000 NOK om kalkylen hade gjorts med en täckningsbidragsmarginal på 7,7 % och ett avkastningskrav på 8,57 %. Därmed var den använda köpeskillingen på 1 459 589 000 NOK för låg. Enheten anförde vidare omfattande kalkyler för att räkna ut värdet på B Ab och dess dotterbolag D Ab. A Ab anförde bl. a. att det gängse priset på B Ab kunde

beräknas från C ASA börsnotering. Enheten ansåg att det i fall där en part vill köpa hela aktiestocken betalas en premie, vilket inte gjordes i fallet, samt att det hade varit svårt att uppskatta vilken andel av C ASA:s marknadsvärde skulle allokeras till B Ab. Helsingfors FD biföll enhetens besvär och upphävde därmed skatterättelsenämndens besvär. (HFD 2014:33 via Edilex)

A Ab beviljades besvärstillstånd och anförde sex grunder i sitt besvär. För det första anförde A Ab att det inte fanns rätt till efterbeskattning i ärendet pga. den externa kalkylen och det inte fanns en lagstadgad eurosumma eller procentsats för beräkningen av företags värde. På dessa grunder ansåg A Ab sig ha förfarit omsorgsfullt. Vidare ansåg A Ab att efterbeskattning förutsätter ett orsakssamband mellan en felaktig skattedeklaration och en alltför låg beskattning. A Ab hänvisade till rättslitteraturen och anförde att kännedom hos förrättaren av beskattning om ett fel i deklarationen avlägsnar orsakssambandet. A Ab ansåg att skattesekreteraren (verosihteeri) som hade berett både A Ab:s och B Ab:s beskattning var medveten om försäljningen och även kände till B Ab:s balansvärde, dvs. värdet som FD ansåg avgörande vid definieringen av B Ab:s värde. Koncernskattecentralen borde enligt A Ab ha vid den ordinarie beskattningen ha utrett aktiernas gängse värde om balansvärdet skulle vara ett tecken på underpris. Då utredningen hade avbrutits, hade rätten till efterbeskattning enligt rättslitteraturen förlorats. (HFD 2014:33 via Edilex)

För det andra anförde A Ab att köpeskillingen inte avvek från det gängse värdet. Enligt bolaget består BFörfL 31 § av principen om det gängse värdet, det finns dock inga närmare anvisningar för att fastställa ett sådant värde inom inkomstbeskattningen. Användning av en kalkyl som baserar sig på nuvärdet av kassaflöden är enligt bolaget en vedertagen och tillförlitlig metod och passar därför som underlag för tolkning av BFörfL 31 §. Det är enligt bolaget vidare vanligt att presentera flera kalkyler, revisionsbyrån som uppgjorde kalkylen ansåg att mediankalkylen var den enda tillförlitliga och att kravet på en 7,5 % avkastning var en konservativ uppskattning som eventuellt var alltför låg. (HFD 2014:33 via Edilex)

För det tredje anförde A Ab att balansvärdet på ett bolag inte kan anses skapa en absolut nedre gräns till aktiers gängse värde, vilket bolaget motiverar som ett allmänt faktum. Bolaget berättar att ett bolags substansvärde är det som blir kvar efter försäljning av all egendom som enskilda nyttigheter och betalning av alla skulder. Dess betydelse är enligt bolaget störst om bolaget ska avslutas. I fall detta värde är större än företagets avkastningsvärde är det nyttigare att avsluta verksamheten. A anför vidare att bolagen i branschen vid tidpunkten för affären hade ett marknadsvärde som understeg balansvärdet. Största orsaken till detta var att det inte i stort sett var möjligt att sälja egendomen för dess bokföringsvärde eftersom det fanns överkapacitet på branschen och att anläggningstillgångarna inte var användbart för annat bruk. Vidare hade bolaget varit tvunget att göra avtalsbrott gentemot beställare och leverantörer och betala avtalsvite om det hade velat köra ned verksamheten utan att fullgöra sina förpliktelser. Sådana avtalsviten ingår inte i nettosubstansvärdet. (HFD 2014:33 via Edilex)

För det fjärde anförde A Ab att skattemyndigheten, som enligt rättslitteraturen har bevisbördan om att armlängdsprincipen inte har fullföljts, inte har uppfyllt denna. Då det var frågan om en prestation som var kalkylerad och varav det inte fanns en obestridd storlek angiven i lagen skulle beskattningen ej rättas om den skattskyldige kan anses varit i god tro och handlat omsorgsfullt. A Ab hänvisar till fallet HFD 2010:73 där en ränta på 9,5 % hade uppbärts med hänvisning till lån från utomstående parter. Den gängse räntan hade ansetts vara 3,25 %. Här hade man med stöd av BFörFL 26 § 2 mom. konstaterat att pga. oklarheten i fallet skulle det lösas till den skattskyldiges fördel. (HFD 2014:33 via Edilex)

För det femte anförde A Ab att HFD tidigare hade bestämt att överlåtelseskatten för aktierna inte skulle bedömas enligt 37 § i lagen om överlåtelseskatt. Enligt paragrafen ska en åtgärd som till sin form avviker från ärendets egentliga natur eller syfte med avsikt att få befrielse från skatt bedömas enligt den egentliga naturen eller syftet. Bolaget ansåg därmed att värderingen av aktierna inte skulle avvika i överlåtelsebeskattningen respektive inkomstbeskattningen. (HFD 2014:33 via Edilex)

Det sista som A Ab anförde var att skatteförhöjningen skulle avlägsnas eftersom bolaget hade agerat ansvarsfullt då köpeskillingen på aktierna hade grundat sig på en värdering

från en utomstående revisionsbyrå. Företaget ansåg att det inte hade gett felaktiga upplysningar avsiktligt eller av grov vårdslöshet då värdering av företag inte är en noggrann vetenskap. Vidare ansåg A Ab att ingen har anfört eller bevisat att bolaget hade gett felaktiga upplysningar eller agerat vårdslöst. Enligt FD hade Koncernskattecentralen inte kännedom varken om grunderna för värderingen att affären var mellan närstående bolag, därför hade FD dömt en skatteförhöjning. A Ab ansåg däremot att Koncernskattecentralen hade kännedom om dessa fakta. (HFD 2014:33 via Edilex)

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt var emot beviljandet av besvärstillstånd. Enligt enheten fanns det inte kännedom om att överlåtelsen var inom koncernen vilket i sig inte utgjorde en grund för undersökningsplikt. Därför fanns rätten till efterbeskattning kvar. Enheten ansåg vidare att värderingens tillförlitlighet försämrades av de avvikande grunderna som tillämpades. I efterbeskattningen användes substansvärdet enligt enheten pga. att det allmänt anses som minimivärdet för aktierna. Här beaktas varken värdeökande eller -sänkande poster utanför balansräkningen. Enheten ansåg även att substansvärdet hade räknats med särskild aktsamhet till bolagets fördel. C ASA:s börsvärde kunde enligt enheten inte tillämpas vid värderingen pga. aktiens låga likviditet. X-koncernens erbjudande om byte av aktier kunde enligt enheten inte tillämpas då A Ab hade utrett varken huruvida de olika delarna inom C ASA påverkade hela koncernen eller på ett annat tillförlitligt sätt begrunda värdet för B Ab. Apporten av aktierna från norska bolaget till C ASA kunde inte heller användas då värderingskalkylen överlag inte var giltig. Grunderna för gängse värde var enligt enheten olika vid tillämpningen av lagen om överlåtelseskatt och BFörfL. Enhetens slutsats var att skatteförhöjningen inte kunde anses för hög eftersom A Ab inte hade bevisat att internprissättningen hade varit armlängdsmässig. (HFD 2014:33 via Edilex)

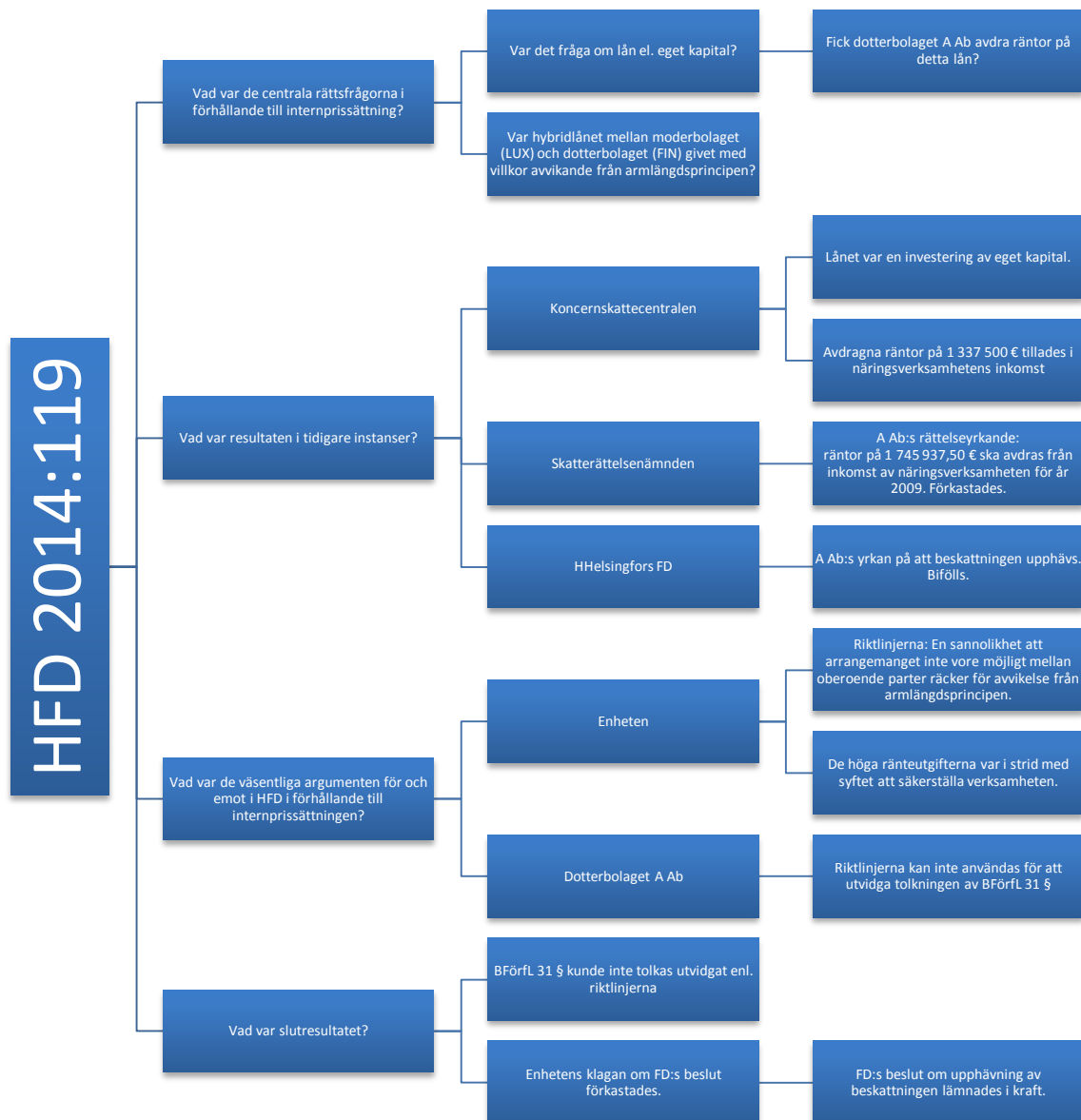
HFD upphävde skatteförhöjningen men förkastade besväret annars. Domstolen börjar den rättsliga bedömningen genom ett konstaterande om att BFörfL 31 § förutsätter att parterna i ett köp inte använder ett pris som avviker från det som oberoende parter hade använt. OECD:s riktlinjer har vidare en stor betydelse vid tolkningen. HFD bifaller FD att jämförelse av överlåtelser med samma bolags aktier ska vara den primära metoden vid beräkandet av aktiernas gängse värde. I fallet visades dock inga jämförelsedata. HFD ansåg vidare att C ASA:s börsvärde inte ens med justeringar kunde användas som



grund för priset. Detta berodde på att affärsverksamheten hos de flera övriga bolagen inom koncernen som även fusionerades i C ASA i hög grad avvek från B Ab:s verksamhet. Dessutom var jämförelsen mellan onoterade och noterade bolag svårt. Vidare ansåg HFD att minoritetsägarandelen på 20 % i C ASA som en extern part hade inte gjorde transaktionen armlängdsmässig. (HFD 2014:33 via Edilex)

HFD ansåg att de presenterade kalkylerna som grundade sig på ett diskonterat nuvärde av kassaflödena inte var tillräckligt pålitliga trots att sådana kalkyler allmänt kan användas för att definiera marknadspriset på onoterade bolag. Opålitligheten av kalkylerna berodde på att värdena som användes inte var tillräckligt begrundade. Mediankalkylen som valdes som grund visade det lägsta internpriset. Hänvisningar till bolagets budget, historiska data, företag som använts som jämförelseobjekt eller annan information saknades från värderingskalkylerna. HFD tillämpade i efterbeskattningen B Ab:s substansvärde som bolagets gängse värde. Användningen av substansvärdet i balansräkningen utan beaktande av poster utanför balansräkningen var enligt HFD korrekt eftersom bolagets verksamhet inte skulle köras ned. Utan ett jämförelsepris, en tillförlitlig utredning av B Ab:s avkastningsvärde och att balansräkningen främst bestod av finansieringstillgångar ansåg HFD att det inte fanns bevis på att aktiernas gängse värde hade varit lägre än substansvärdet. Avvikande värden mellan överlåtelsebeskattningen och inkomstbeskattningen saknade enligt HFD betydelse då de relevanta lagstadgandena var olika. HFD ansåg att andra skattskyldigas deklarationer var irrelevanta gällande rätten till efterbeskattning. Då grunderna för köpeskillingen hade kommit fram först i skattegranskningen var påståendet att Koncernskattecentralen borde ha utrett ärendet noggrannare vid den ordinarie beskattningen irrelevant. HFD ansåg således att beloppet i efterbeskattningen var korrekt, skatteförhöjningen avlyftes dock eftersom bolaget hade försökt klargöra sitt gängse värde och eftersom ärendet kunde anses ge rum för tolkning. Bolagets yrkande på ersättning av rättegångskostnaderna avvisades. (HFD 2014:33 via Edilex)

## 7.2 HFD 2014:119



Figur 3. Översikt av det relevanta gällande internprissättning i fallet HFD 2014:119

Fallet HFD 2014:119 hade följande nyckelord: Beskattning av inkomst av näringsverksamhet, avdragsgill ränta, kapitalplacering, hybridlån, rättelse av intern prissättning, finansiellt arrangemang vars struktur ignorerats vid beskattningen, skatteavtal, OECD:s riktlinjer för internprissättning. HFD måste rösta om motiveringarna till domen och rösterna fördelades 3-2. De tillämpade lagrummen var NSL 7 § och 18 § 1 mom. 2 p. och BFörFL 31 §. Enligt sammanfattningen i början på fallet handlade om ett lån inom en koncern. A Ab hade 2009 fått ett lån på 15 miljoner euro från sin huvudägare, det luxemburgiska bolaget B. A hade för skatteår 2009 deklarerat ett avdrag från beskattningen

av näringsverksamhet på 1 337 500 euro som var avdrag för räntor på detta lån. Moderbolaget hade gett lånet eftersom bankerna som belånat A Ab krävde tilläggsfinansiering som skulle vara lägre prioriterad i betalningsordningen än banklånen. Lånet skulle även vara ett s.k. IFRS-hybridlån som i ett IFRS-bokslut skulle behandlas som eget kapital. Lånet hade varken säkring eller förfallodag och kunde återbetalas endast om A krävde detta. Lånet hade en fast ränta på 30 procent som tillades till lånekapitalet. Lånet kunde återbetalas endast om A yrkade på detta. I beskattningen skulle detta hybridlån i motsats till IFRS-bokslutet ses som främmande kapital. Koncernskattecentralen inom skatteförvaltningen hade förrättat A Ab:s beskattning för skatteåret 2009 och avvikit från skattedeklarationen såtillvida att de hade tillagt prestationerna på 1 337 500 euro i näringsverksamhetens inkomst. Koncernskattecentralen ansåg att lånet inte är givet i enlighet med armlängdsprincipen med motiveringen att ett skuldförhållande mellan oberoende parter inte skulle ha överenskommit med motsvarande lånevillkor. Koncernskattecentralens ansåg Koncernskattecentralen att lånet enligt armlängdsprincipen var en investering med villkor såsom för eget kapital vilka inte är avdragsgilla i beskattningen. Motiveringen grundade sig på en helhetsbedömning av finansieringsarrangemanget, företagets ekonomiska omständigheter och de fakta att lånet saknade förfallodag, var lägre prioriterat, var utan säkerhet samt återbetalningsvillkoren. (HFD 2014:119 via Edilex)

Skatterättelsenämnden inom Koncernskattecentralen hade 22.3.2011 förkastat A Ab:s rättelseyrkande där företaget krävde att räntorna på lånet som betalats till B på 1 745 937,50 euro skulle avdras från inkomsten av näringsverksamheten för år 2009. A Ab lagade vidare till Helsingfors förvaltningsdomstol (nedan Hfors FD) och krävt att denna summa ska godkännas som avdragsgill från inkomsten av näringsverksamheten. Hfors FD upphävde beskattningen för den överklagade andelen och återförvisade ärendet till förnyad behandling i Koncernskattecentralen. Hfors FD lade särskilt märke till att Skatterättelsenämnden och Koncernskattecentralen hade tillämpat BFörFL 31 § och inte 28 § vars 1 mom. stadgar att ifall en omständighet eller åtgärd har getts en sådan rättslig formulering som inte motsvarar dess egentliga natur eller syfte, ska man i beskattningen bedöma dessa på samma sätt som hade använts vid en korrekt formulering. Om man i ett avtal om köp eller något annat har kommit överens en köpeskilling, annat vederlag eller prestationstidpunkt eller på något annat sätt försökt undvika skatt kan beskattning-

en ske enligt uppskattning. uppskattas. 2 mom. i nämnda paragraf förutsätter en noggrann utredning i fall som nämnts i 1 mom. Den skatteskyldige ska få ge en utredning om de uppmärksammade omständigheterna. I fall den skatteskyldige inte kan utreda att den givna formen är den rätta eller att åtgärdens uppenbara syfte inte är att undvika skatt, ska beskattningen förrättas såsom stadgas i 1 mom.

Då A återförhandlade sina banklån som hade förfallit i april 2009 hade bolaget utrett att det inte kunde få finansiering från banker med samma villkor som för de förfallna lånen. Orsakerna var omständigheterna på finansmarknaden och företagets ekonomiska situation. En fortsatt lånefinansiering förutsatte en placering av eget kapital på 15 miljoner euro med sämre förmånsrätt än banklånen. A Ab:s moderbolag B gav ett lån på 15 miljoner euro utan säkerhet med en ränta på 30 %. Lånevillkoren krävde att räntan lades till lånekapitalet, lånet hade inte heller en förfallodag. Bolaget fick återbetala lånekapitalet och räntan, om ställningen av de borgenärerna med bättre förmånsrätt skyddades. Borgenären fick inte heller rättigheter till gäldenärsbolaget med villkor enligt eget kapital. A Ab har utrett att lånet som tagits från moderbolaget B handlade om en skuld som företaget hade tagit i syfte att förbättra koncernens soliditet enligt IFRS, för att uppfylla förutsättningarna för bankfinansiering och för att skydda företagsverksamheten. (HFD 2014:119 via Edilex)

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt (nedan enheten) ansökte om besvärstillstånd gällande Hfors FD:s beslut och i sin yrkade is in klagan på att HFD upphäver Hfors FD:s beslut och gör gällande den överklagade delen av A Ab:s beskattning. Enheten motiverade sina yrkanden genom att tolka att. BFörfL 31 § 1 mom. och artikel 9 i skatteavtalet med hjälp av punkterna 1.65, 1.66 och 1.68 i OECD:s riktlinjer. Enheten hävdade att redan en sannolikhet att en sådan investering inte skulle göras i en marknadsmässig situation skulle utgöra en avvikelse från armlängdsprincipen. Enheten ansåg att BFörfL:s breda ordalydelse och förarbeten inte skulle användas som motivering till att begränsa dess tillämpningsområde. Ur förarbetena framgick enligt enheten inte heller att BFörfL 31 § att stadgandet skulle tillämpas med andra stadganden, t. ex. BFörfL 28 §. Enheten ansåg att den centrala skillnaden mellan BFörfL 28 § och 31 § var att tillämpningen av 28 § alltid förutsätter ett syfte att kringgå skatt då tillämpningen av 31 § däremot inte kräver ett sådant syfte. I stället tillämpas 31 § när en i Finland beskattningsbar inkomst eller förlust inte har uppstått enligt armlängdsprincipen. Även skatte-

avtalets artikel gällande rättelse av inkomst och som innehåller armlängdsprincipen har en bred omfång. I en kommentar till 9 artikeln i skatteavtalet lyfts underkapitalisering upp, det konstateras även att artikeln är relevant både vid definieringen av huruvida räntesatsen är marknadsmässig och huruvida lånet överhuvudtaget kan anses som ett lån eller som en annan prestation, t.ex. tillskott av eget kapital. Enheten anser att även armlängdsprincipen såsom den är presenterad OECD:s riktlinjer kan användas som stöd i tolkningen om huruvida räntorna är avdragsgilla eftersom riktlinjerna behandlar identifiering av affärstransaktionernas egentliga natur. HFD hade tidigare i fallet 2013:36 konstaterat att fastän riktlinjerna inte är bindande för medlemsstaterna, utgör de ändå en form av internationell standard. Därför innehåller riktlinjerna en rekommendation att stater och företag använder dem. (HFD 2014:119 via Edilex)

Enheten anser vidare att även BFörfL 28 § kunde bli tillämplig då en helhetsbedömning av lånet visar att det är en investering med villkor såsom för eget kapital, detta eftersom det är vanligt att ändra på klassificeringen av en rättshandling då man tillämpar ett stadgande om kringgående av skatter. (HFD 2014:119 via Edilex) Jaakkola et. al. funderade på att BFörfL kunde bli tillämplig i sådana fall där frågan om värdering av internpris-sättning blir omöjlig på grund av t. ex ägandestrukturer. (Jaakkola et. al. s. 372-373) Enheten hänvisar till att enligt rättslitteraturen kan inkomstökningen i beskattningen grundas på BFörfL 31 § och 9 artikeln i skatteavtalet. Det luxemburgska moderbolaget ägde 95,7 % av dotterbolagets aktier då arrangemanget gjordes. Fallet skulle enligt enheten bedömas som en helhet i stället för att fokusera på att arrangemanget var ett hybridlån. En förutsättning för ny finansiering från bankerna var en investering på 15 milj. euro med sämre förmånsrätt än lånen. Enheten ansåg att de höga ränteutgifterna var i strid med arrangemangets syfte, dvs. att säkerställa fortsättningen av företagets verksamhet. Då borgenären ägde nästan hela aktiekapitalet kunde det att lånet inte gav delägar rättigheter enligt enheten ha någon betydelse hos gäldenären. Enheten ansåg att företaget inte hade fått ett motsvarande lån utan förfallodag och säkerhet, med sämre förmånsrätt samt annars ovanliga villkor från en oberoende part. Således ansåg enheten att tilläggsfinansieringen hade lett till en minskning av A Ab:s beskattningsbara inkomst då armlängdsprincipen hade brutits och att det därmed var fråga om en investering med villkor såsom för eget kapital. (HFD 2014:119 via Edilex)

A Ab ansåg i sitt svaromål att lånet skulle klassificeras som främmande kapital på basis av den interna finska lagstiftningen. Vidare ansåg A Ab att den inhemska lagens tillämpning inte kan utvidgas genom att extensivt tolka OECD:s riktlinjer eftersom de endast är rekommendationer. Denna s.k. gyllene regeln har enligt A Ab stöd i grundlagen, en diger rättspraxis och rättslitteraturen. A Ab hänvisar vidare till rättsvetares tolkningar av BFörFL 31 § enligt vilka klassificering av ett lån som eget kapital skulle förutsätta en lagändring. Därför måste hybridlånet enligt A Ab klassificeras som en skuld i beskattningen och därmed måste räntan vara avdragsgill som kapitalkostnad. A Ab hänvisade vidare till Skatteförvaltningens instruktioner 4.9.1997 och RP 89/1996 och krävde att företaget skulle beviljas tillitsskydd i beskattningen. Instruktionerna och propositionen hade erkänt ägarens möjlighet att använda kapitallån till att öka soliditeten på yrkande av finansiärer. Dåvarande kapitallån bokfördes i det egna kapitalet, det samma gällde enligt IFRS-standardens hybridlån som gavs år 2009. Enheten hade i sitt genmäle förnyat sina yrkanden och tillagt att Koncernskattecentralen hade gett ett förhandsbesked till A Ab där finansieringsarrangemanget har ansetts som eget kapital som inte var avdragsgillt i beskattningen. Enligt enheten kunde A Ab därför inte effektivt åberopa att det hade verkställt finansieringsarrangemanget i god tro och på ett sådant sätt som var vedertaget i beskattningen. (HFD 2014:119 via Edilex)

HFD skulle i fallet avgöra om Koncernskattecentralen inom Skatteförvaltningen hade enligt BFörFL 31 § 1 mom. kunnat behandla lånet som en placering med villkor såsom för eget kapital vilket skulle ha lett till att räntorna inte var avdragsgilla. HFD ansåg här att det varken i ordalydelsen i BFörFL 31 § 1 mom. eller förarbetena fanns en uttrycklig rätt att förbise den affärstransaktion som parterna hade gjort och återklassificera lånet som eget kapital. Då ett sådant befullmäktigande saknades i BFörFL 31 § 1 mom. var omkaraktäriseringen omöjlig. Detta avsaknande av befullmäktigande ledde även till att 9 artikeln i Skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg inte kunde tillämpas då ett skatteavtal inte kan grunda beskattningsmakt utöver nationell lagstiftning. OECD:s riktlinjer för internprissättning kunde inte heller användas då dessa endast kunde styra lagtolkningen på tillämpningsområdet för BFörFL 31 § 1 mom. dvs. då man utvärderade om parternas avtalade och utförda affärstransaktioner var förenliga med armlängdsprincipen. Riktlinjerna hade dock inte en utvidgande verkan för regelns tillämpningsområde enligt principen om lagbundenhet. Artikel 9 i skatteavtalet och kommentaren till

OECD:s modellskatteavtal kunde inte heller användas för utvidgning av tolkningen av BFörFL 31 § 1 mom. Därför hade artikeln ingen betydelse i fallet. Koncernskattecentralen hade motiverat avvikandet från A Ab:s skattedeklaration med artikel 1.65 i OECD:s riktlinjer som berättigade återklassificering av en affärstransaktion. Riktlinjerna kunde dock enligt principen om lagbundenhet av beskattningen inte tolkas extensivt. Artikel 1.65 i riktlinjerna hade därför inte heller betydelse i fallet..

HFD förkastade klagan som Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt hade gjort och ansåg att räntorna var avdragsgilla. I och med detta samt att parterna inte vid förrättningen av beskattningen hade avsikt att undvika skatt, kunde Koncernskattecentralen enligt majoriteten i HFD inte vid förrättningen i beskattningen klassificera räntorna för lånet som B hade gett som icke-avdragsgilla. Således fann HFD inte grunder att ändra på förvaltningsdomstolens avgörande. (HFD 2014:119 via Edilex)

Förvaltningsråd Timo Viherkenttä var av olika åsikt om den rättsliga bedömningen och förvaltningsråd Eila Rother förenade sig med hans utlåtande. I Viherkenttäs motiveringar ingick bl. a. att BFörFL 31 § och artiklarna för rättelse av inkomst i skatteavtalen praktiskt taget motsvarade varandra trots att deras innehåll kommer till uttryck på olika sätt. Därför ansåg Viherkenttä att OECD:s riktlinjer hade betydelse vid bedömningen om huruvida bolagen hade avvikit från armlängdsprincipen. Viherkenttä anförde att den skattemässiga tolkningen av en affärstransaktion baserar sig vanligtvis på villkoren för transaktionen. Om villkoren avviker från vad som hade avtalats mellan oberoende parter kan inkomsten korrigeras i beskattningen, vanligtvis handlar det om prissättning. I vissa andra fall kan man även bedöma att oberoende parter hade kommit fram till en annorlunda lösning gällande andra avtalsvillkor än priset, i så fall kan den skattemässiga tolkningen av sådana avtalsvillkor ändras. Viherkenttä ansåg vidare att varken ordalydelsen i BFörFL 31 §, dess förarbeten eller internationell praxis hänvisade till att bestämmelsen ska tolkas på ett snävare sätt än ovan. Vid tolkningen skulle man enligt honom även fästa uppmärksamhet till att artikel 1.65 i OECD:s riktlinjer i vissa fall möjliggör förbiseendet av formen av en rättshandling. Slutligen konstaterade Viherkenttä att formen för en rättshandling har förbisetts vid tillämpningen av andra bestämmelser än BFörFL 28 § där det egentliga stadgandet om förbiseendet finns. (HFD 2014:119 via Edilex)

### 7.3 Vad berättar rättsfallen?

Den andra forskningsfrågan i arbetet var hur staten försöker försäkra sina skatteintäkter. I de två ovan beskrivna rättsfallen märkte man att tillämpningen av de förpliktigande rättskällorna, BFörfL 28 § och 31 § verkade grunda sig på mycket annat än vad som ingick i paragraferna.

Tabell 4. Sammanfattning av lagparagrafers förhållande till rättsfall och -litteratur

	BFörfL 28 §	BFörfL 31 §
HFD 2014:33	Tillämpades inte på fallet.	A: paragrafen baserar sig på principen om gängse värde
HFD 2014:119	Enheten: Lånet är i själva verket en investering av eget kapital. Kringgåendestadgandet kan tillämpas på basis av helhetsbedömning.	Hfors FD: Just 31 § hade tillämpats som inte förutsätter ett syfte till skattekringgående.  Enheten: OECD:s riktlinjer kan användas som stöd i lagtolkningen  HFD: Omklassande av lån till eget kapital inte möjligt enl. paragrafens ordalydelse el. förarbeten.
Jaakkola et. al.	Kan tänkas bli tillämplig om ägandestrukturer el. andra juridiska former hindrar att värdering om internprisättning tas upp inom beskattningen. Kan tillämpas tillsammans med 31 § t.ex. när köpeskilling delas felaktigt mellan olika delar av ett köpeobjekt.	Stadgandet kan tillämpas endast på fall där den beskattningsbara inkomsten ökar. Minskning är inte möjligt fastän enhetlig rättstillämpning skulle förutsätta det.



Fallet HFD 2014:33 är intressant särskilt med tanke på värderingen av B Ab:s aktier. Man kunde med fog tänka sig att bolaget hade varit ansvarsfullt då det hade bett en extern revisionsbyrå kalkylera värdet på aktierna. Principen om lagbundenhet verkade inte tillämpas särskilt mycket med tanke på att det inte fanns stadganden om värdering av bolag i lagstiftningen. Rättsläget om hur ett bolag ska värderas ter sig väldigt oklart. Fallet ger dock den lärdomen att värden som används i kalkyler ska kunna motiveras på basis av bl. a. bokföringsmaterial.

I fallet HFD 2014:119 var tolkningen av ett hybridlåns karaktär särskilt intressant. Kopplingen mellan Jaakkola et. al. s. 372-373 om den potentiella tolkningen av BFörfL 28 § och hur paragrafen i fråga nämndes men ändå inte blev tillämplig även intressant. Enligt Jaakkola et. al hade ju BFörfL 28 § ingen vedertagen betydelse men författarna antog att paragrafen kunde ha betydelse i fall där en transaktion har fått en annorlunda juridisk form än vad ärendet skulle förutsätta.

## **8 SAMMANFATTNING OCH DISKUSSION**

Arbetet visar att internprissättning är ett fenomen vars betydelse ständigt växer. Samtidigt måste skattemyndigheter alltmer fokusera på frågor som är relaterade till detta när de förrättar beskattningen av bolag som ingår i internationella koncerner. Då skattemyndigheter fokuserar mera på frågorna, behövs även sakkunniga rådgivare på den privata sektorn för att undvika skattepåföljder. Då dessa påföljder inte alltid kan undvikas, kan även vänta sig att frågor om internprissättning blir föremål för rättsprocesser i framtiden. Även detta förebådar en växande efterfrågan på sakkunniga. Internprissättning är en komplicerad helhet har arbetet behandlat temat endast delvis och på en tämligen ytlig nivå. Det finns digert om material för fortsatt forskning inom temat. Nedan sammanfattas vad varje kapitel i arbetet berättar om forskningsfrågorna.

### **8.1 Kapitel 2: Internprissättning**

*Tabell 5. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 2.*

Hur används internprissättning vid skatteplanering?	Hur säkrar staten sina skatteintäkter?	Hur idkas laglig skatteplanering?
Det finns ett brett spektrum av transaktioner som äger rum i dagens globaliserade värld. Särskilt immateriella tillgångar ger upphov till funderingar. Skatteplanering förutsätter expertis.	Myndigheter runtom i världen inför regler om t. ex. underkapitalisering.	De vanligaste formerna av laglig skatteplanering inom internprissättning är underkapitalisering, värdering av immateriella tillgångar samt administrativa och tekniska tjänster

Utöver de direkta forskningsfrågorna ser man i kapitlet att internprissättning ingår en stor del av världshandeln. Det verkar som om armlängdsprincipen är något som alla koncerner ska ta i beaktande i sina interna transaktioner. Överlag verkar internprissättning vara en bred och heterogen nisch inom beskattningen.

## 8.2 Kapitel 3: Rättskällor

Tabell 6. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 3.

Hur används internprissättning vid skatteplanering?	Hur säkrar staten sina skatteintäkter?	Hur idkas laglig skatteplanering?
Kapitlet svarar snarare på hurudana förutsättningar ett bolag ska ha för en lyckad skatteplanering: Det finns en flera komplicerade rättskällor på olika nivåer i deras hierarki som reglerar internprissättning. En lyckad skatteplanering förutsätter kännedom om alla dessa.	Rättskällehierarkin kan ha mindre betydelse vid beskattningsförfarandet och efterföljande rättsprocesser. Detta beror i stor grad på att OECD:s riktlinjer har stor betydelse i tolkningen av nationell lag trots att riktlinjerna endast utgör en tillåten rättskälla...	Det som verkar att laglig skatteplanering är möjlig med hjälp av god kännedom av rättskällor.

Rättskällorna är grunden för all verksamhet som gäller internprissättning och beskattning överlag. Gällande internprissättningen finns de väldigt utspridda och den formella hierarkin och den praktiska tillämpningen är mycket olika, detta gäller särskilt OECD:s riktlinjer.

### 8.3 Kapitel 4: Metoder för internprissättning

Tabell 7. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 4.

Hur används internprissättning vid skatteplanering?	Hur säkrar staten sina skatteintäkter?	Hur idkas laglig skatteplanering?
Företag måste noggrant utvärdera vilken metod som passar dem för att å ena sidan optimera sin skatteplanering och å andra sidan undvika risken för dubbel beskattning.	Transaktionerna ska prissättas på basis av jämförbara situationer och prestationer som utförts mellan oberoende parter. Om detta inte uppfylls kan staten ta till rättsmedel.	Val av lämplig metod och urval av lämpliga data torde möjliggöra skatteplanering.

Metoderna för internprissättning ser först ut som väldigt komplicerade och de olika kriterierna och användningsområdena var förbryllande. Efter noggrannare bekantskap börjar de verka förnuftiga. Likt relationen inom rättskällehierarkin där OECD:s riktlinjer är en tillåten källa men i praktiken är ett väldigt viktig rättskälla är de icke-traditionella vinstdelningsmetoderna de mest tillämpade trots att de traditionella är prioriterade inom riktlinjerna.

## 8.4 Kapitel 5: Beskattningsförfarandet

Hur säkrar staten sina skatteintäkter?
Lagen om beskattningsförfarande (BFöfL) innehåller spelreglerna för vad myndigheter och skatteskyldiga ska eller får göra när beskattningen uträttas. Beskattningsförfarandet är en väletablerad del av rättsordningen där både statens och skatteskyldiges intressen är beaktade.

Tabell 8. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 5.

Kapitlet beskriver olika processuella frågor och ger således inte direkta svar på alla forskningsfrågor.

## 8.5 Kapitel 6: Skatteplanering

Tabell 9. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 6.

Hur används internprissättning vid skatteplanering?	Hur säkrar staten sina skatteintäkter?	Hur idkas laglig skatteplanering?
Underkapitalisering med hjälp av olika finansieringsarrangemang som skuldkedjor verkar vara ett mycket vanligt sätt att planera skatter i Finland.	Man får en bild av en enskild stat inte kan komma åt alla former av skatteplanering.	Bolagen invänder att deras förfaranden är lagliga och normal praxis inom affärsvärlden. Detta leder till låga skatter i förhållande till företags omsättning och väcker därför kritik om underkapitalisering. Bolagen förnekar underkapitalisering.

Skatteplanering verkar vara ett utbrett fenomen och det är därför förståeligt att bolag vill invända att de förfar på ett sätt om andra bolag använder sig av. Det blir klart att rättsordningen inte hindrar alla former av skatteplanering. Detta torde vara alldeles godtagbart i en västerländsk demokratisk rättsstat.

## 8.6 Kapitel 7: Rättspraxis

Tabell 10. Sammandrag över svar på forskningsfrågor i kapitel 7.

Hur används internprissättning vid skatteplanering?	Hur säkrar staten sina skatteintäkter?	Hur idkas laglig skatteplanering?
I fallet HFD 2014:33 använde man värdet för den kalkyl som gav det lägsta värdet på ett bolags aktiestock som skulle säljas. Resultatet var att det säljande bolagets beskattningsbara inkomst ökades i efterbeskattning. Efterbeskattningen vidhölls även i HFD.	Koncernskattecentralen och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt bevakar statens intressen med stöd av lag, OECD:s riktlinjer och med krav på motiveringar från budget och övriga bolagsspecifika data.	Bakgrunden till fallet HFD 2014:119 var ett gott exempel på hur finansieringstransaktioner används mellan bolag i intressegemenskap. Detta särskilt eftersom den skatteskyldige blev befriat från skatt i HFD:

Det verkar som att regleringen av internprissättning inom lagstiftningen inte vara särskilt noggrann utan det är fråga om en abstrakt kunskap. För en internationell koncern är det inte alls enkelt att definiera, dokumentera och i värsta fall försvara sin internprissättning. Det räcker inte att studera alla relevanta rättskällor utan var och en koncern som måste grunda internprissättningen på flera faktiska omständigheter som i sig inte är definierade i rättskällorna. Sådana omständigheter är bl. a. typen av vad som överförs, bokföringsmaterial osv.

Skattemyndigheten tvekar inte att utöva efterbeskattning såsom fallet HFD 2014:33 visar. Koncernskattecentralen tillgrep efterbeskattning hos A Ab i fall HFD 2014:33. I rättsfallet försökte A Ab hänvisa till att koncernskattecentralen redan vid den ordinarie beskattningen borde ha haft kännedom om arrangemanget. Koncernskattecentralen var dock inte medveten om att aktier hade överlåtits mellan närstående bolag.

## 9 AVSLUTNING

Då planeringen för arbetet inleddes i november 2014 hade undertecknad varit allmänt intresserad av internprissättning en längre tid. På basis av Mehafdis artikel var idén att hitta och kvantifiera den psykologiska skadan - ett tema som visade sig vara alldeles för abstrakt och omfattande för ett examensarbete i företagsekonomi på yrkeshögskolenivå. Att sedan avgränsa arbetet till skatteplanering i Finland gjorde informationssökningen och användningen av källorna enklare. Ett rättsfall, HFD 2013:36 måste lämnas bort i och med att ett centralt tema i det var s.k. location savings som hade förutsatt ännu mera teori i ett arbete med redan en diger mängd teori. Även nu kändes det som om tre forskningsfrågor var alltför mycket och att alla frågor behandlades därför alltför ytligt. Särskilt den tredje forskningsfrågan om kritiken som den lagliga verksamheten väcker är ett tema som i sig är brett och abstrakt med infallsvinklar från flera vetenskapsområden. Ett företagsekonomiskt arbete hade haft tillräckligt med material för endast de två första forskningsfrågorna.

## 10 KÄLLOR

Attendo AB (publ). 2015. Combined financial statements January 1 – December 31, 2012, 2013, 2014. *Attendo* 17.11.2015 Tillgänglig: [http://investors.attendo.com/afw/files/press/attendo/attendo\\_combined\\_financial\\_statements\\_2014-2012.pdf](http://investors.attendo.com/afw/files/press/attendo/attendo_combined_financial_statements_2014-2012.pdf) Hämtad: 2.12.2015

Bartels, Magdalena. 2011, Rapport om förenklingsregler inom internprissättning. *PriceWaterHouseCoopers Sverige* 22.9.2011. Tillgänglig: <http://www.pwc.se/sv/skatteradgivning/artiklar/rapport-om-forenklingsregler-inom-internprissattning.jhtml> Hämtad 1.12.2014

Bowers, Simon. 2014 Luxembourg tax files: how tiny state rubber-stamped tax avoidance on an industrial scale *The Guardian* 5.11.2014. Tillgänglig: <http://www.theguardian.com/business/2014/nov/05/-sp-luxembourg-tax-files-tax-avoidance-industrial-scale> Hämtad: 17.11.14

Bryman, Alan o. Bell, Emma. 2005 *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, 1:1 uppl. Malmö: Liber, 621 s.

Suomen ja Luxemburgin välinen sopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. 1983 *Fördragsserien* 17-18/1983 Tillgänglig: <https://www-edilex-fi.ezproxy.arcada.fi:2443/valtiosopimukset/19830018?> Hämtad: 2.12.2015

- Hänninen, Jyri. 2015 Ministeri Berner mukana veroparatiisiyhtiössä *Rundradion* 15.9.2015 Tillgänglig: [http://yle.fi/uutiset/ministeri\\_berner\\_mukana\\_veroparatiisiyhtiossa/8288620](http://yle.fi/uutiset/ministeri_berner_mukana_veroparatiisiyhtiossa/8288620) Hämtad: 19.11.2015
- Högsta förvaltningsdomstolen. 2014. Fall 2014:33 Diarienummer 1554/2/12 Liggare 493 18.2.2014 Tillgänglig: <https://www-edilex-fi.ezproxy.arcada.fi:2443/kho/vuosikirjat/201400493> Hämtad: 30.9.2015
- Högsta förvaltningsdomstolen. 2014. Fall 2014:119. Diarienummer 2284/2/13. Liggare 2117 3.7.2014 Tillgänglig: <https://www-edilex-fi.ezproxy.arcada.fi:2443/kho/vuosikirjat/201402117?> Hämtad: 30.9.2015
- Jaakkola, Riika. Laaksonen, Sanna. Nikula, Timo. Palmu, Mikko. Paronen, Vesa. Sandelin, Eric. Vasenius, Suvi. 2012 *Siirtohinnoittelu käytännössä*, 1 uppl. Helsingfors: Edita, 449 s.
- Knus-Galán, Minna. 2014. MOT: Veroista viis – Luxemburg fiksaa: käsikirjoitus *Rundradion TV1* 10.11.2014 Tillgänglig: <http://yle.fi/aihe/artikkeli/2014/11/10/veroista-viis-luxemburg-fiksaa-kasikirjoitus> Hämtad 7.1.2015
- Kukkonen, Matti. Walden, Risto. 2010 *Konsernin verosuunnittelu*, 1 uppl., Helsingfors: WSOYpro, 341 s.
- Lag om beskattningsförfarande (1558/1995) Tillgänglig: <https://www-edilex-fi.ezproxy.arcada.fi:2443/lagstiftning/19951558> Hämtad 2.12.2015
- Mehafdi, Messaoud. 2000, The Ethics of International Transfer Pricing. *Journal of Business Ethics* December 2000 Årgång 28, nr 4 Tillgänglig: <http://search.proquest.com/docview/198126216?accountid=27294> Hämtad: 8.12.2014
- OECD. 2014, MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL Tillgänglig: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> Hämtad: 27.2.2015
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 2010. *OECD* Tillgänglig: [http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/\\_Oggetti\\_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf?uuid=3d4ba2c4-3c0b-11e0-9341-61eb1896ac2b](http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf?uuid=3d4ba2c4-3c0b-11e0-9341-61eb1896ac2b) Hämtad:13.7.2015
- Pietiläinen, Tuomo. 2015. Sote-uudistus voi viedä valtaa suurilta terveystyryyksiltä, uskoo tutkija *Helsingin Sanomat* 17.11.2015 Tillgänglig: <http://www.hs.fi/talous/a1447665091004> Hämtad 2.12.2015

- Raby, Nick. 2015 International Transfer Pricing 2015/16 PwC Tillgänglig: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/itp-download.html> Hämtad: 13.11.2015 (förf. anm. Bakom länken kan man skapa en skräddarsydd pdf-fil med de delar som behövs i enskilda fall. Hela allmänna delen nedladdades. )
- Ruiz, Marta o. Romero Maria José. 2011. Exposing the lost billions - How financial transparency by multinationals on a country by country basis can aid development *Eurodad - European network on debt and development* Tillgänglig: [http://www.eurodad.org/uploadedfiles/whats\\_new/reports/cbc%20report.pdf](http://www.eurodad.org/uploadedfiles/whats_new/reports/cbc%20report.pdf) Hämtad: 5.11.2015
- Scott, John. 1990. *A Matter of Record: Documentary Sources in Social Research*. 1 uppl. Cambridge: Polity Press. 233 s.
- Skatteavtalet med Luxemburg. (1996 års avtal) *Riksskatteverket*. 12/1998 Tillgänglig: [https://www.skatteverket.se/download/18.5fc8c94513259a4ba1d800026240/Luxemburg\\_360\\_4421.pdf](https://www.skatteverket.se/download/18.5fc8c94513259a4ba1d800026240/Luxemburg_360_4421.pdf) Hämtad: 2.12.2015
- Dokumentation av internprissättning - promemoria. *Skatteförvaltningen* 19.10.2007 Tillgänglig: [http://www.vero.fi/download/Dokumentation\\_av\\_internprissattning\\_\\_promemoria/%7BDAE770C1-B23C-4DF2-A066-F3749DA6CA97%7D/4031](http://www.vero.fi/download/Dokumentation_av_internprissattning__promemoria/%7BDAE770C1-B23C-4DF2-A066-F3749DA6CA97%7D/4031) Hämtad 8.7.2015
- Vad är internprissättning? 2011 *Skatteförvaltningen* 20.5.2011 Tillgänglig: [https://www.vero.fi/sv-FI/Foretags\\_och\\_samfundskunder/Internationell\\_verksamhet/Vad\\_ar\\_internprissattning](https://www.vero.fi/sv-FI/Foretags_och_samfundskunder/Internationell_verksamhet/Vad_ar_internprissattning) Hämtad: 2.12.2015
- Förteckning över de offentliga inkomstbeskattningsuppgifterna om samfund och samfälliga förmåner för skatteåret 2014. 2015 *Skatteförvaltningen* Tillgänglig: [http://www.vero.fi/download/Julkiset\\_netit\\_CSV\\_2014/{6786C0AA-EECE-479F-AF1B-213DC3A91ABD}/11209](http://www.vero.fi/download/Julkiset_netit_CSV_2014/{6786C0AA-EECE-479F-AF1B-213DC3A91ABD}/11209) Hämtad: 19.11.2015
- Skatteverket. 2012. Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering. Avdelning 5 Avsnitt 53 *Elanders Sverige*. Tillgänglig: <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800061858/1359706055542/399-3-01.pdf> Hämtad: 9.11.2015
- Transfer Pricing. publiceringsdatum okänt, *Tax Justice Network* Tillgänglig: <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/> Hämtad 7.1.2015
- Ylönen, Matti o. Purje, Henri. 2013. Ei tietoja, ei tuloja? Outotec, Attendo ja vastuullinen veronmaksu *Finnwatch* Tillgänglig: [http://www.finnwatch.org/images/pdf/ei\\_tietoja\\_finnwatch.pdf](http://www.finnwatch.org/images/pdf/ei_tietoja_finnwatch.pdf) Hämtad 3.11.2015



## 11 BILAGA 1: LAGRUM

### 11.1 Skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg

Officiell svenskspråkig text av avtalet mellan Finland och Luxemburg fanns inte tillgänglig. Därför har en del av avtalet mellan Sverige och Luxemburg med samma innehåll använts. Den finskspråkiga versionen är med som referens.

Artikel 9

FÖRETAG MED INTRESSEGEMENSKAP

1

1. I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen

eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande

staten eller äger del i detta företags kapital, eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företagskapital, iaktas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed. (Riksskatteverket 1998 s. 22 )

## 12 9 artikla

## 13 Etuyhteydessä keskenään olevat yritykset

Milloin

a) sopimusvaltiossa oleva yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistaa osan sen pääomasta, taikka

b) samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvaltiossa olevan yrityksen että toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistavat osan niiden pääomasta, noudatetaan seuraavaa.

Jos jommassakummassa tapauksessa yritysten välillä kaupallisissa tai rahoitussuhteissa sovitaan ehtoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehto-

jen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.  
(FördrS 17-18/1983 via Edilex)

## 13.1 Lagen om beskattningsförfarande (BFörfL)

### 14 § Skattegranskning

Den skattskyldige ska på uppmaning av Skatteförvaltningen, under skatteåret eller senare, i Finland för granskning uppvisa sin bokföring och sina anteckningar samt allt det material och all den egendom som hör till närings- eller förvärvsverksamheten, liksom också övrigt material och övrig egendom, som kan behövas för hans beskattning eller vid behandlingen av en ansökan om ändring i beskattningen. (11.6.2010/520)

Över skattegranskningen skall upprättas en berättelse, om inte särskilda skäl föranleder något annat.

Om förfarandet vid skattegranskningen samt om det material och den egendom som skall uppvisas stadgas närmare genom förordning. Se F om beskattningsförfarande 763/1998 2–4 §

### 14 a § (1.12.2006/1041) Dokumentation av internprissättning

Den skattskyldige skall upprätta en skriftlig utredning om sådana i 31 § avsedda transaktioner som denne under skatteåret genomfört med parter i intressegemenskap, där den andra parten är utlänning, samt om transaktioner mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Finland (dokumentation av internprissättning).

Av små och medelstora företag krävs inte någon dokumentation av internprissättningen.

Med små och medelstora företag avses företag som

- 1) har färre än 250 anställda,
- 2) har en omsättning som uppgår till högst 50 miljoner euro eller en balansomslutning som uppgår till högst 43 miljoner euro, samt som
- 3) motsvarar de i kommissionens rekommendation om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag 2003/361/EG avsedda särdragen för ett företags oberoende samt övriga kännetecken för små och medelstora företag.

### 14 b § (1.12.2006/1041) Innehållet i dokumentationen av internprissättningen

Dokumentationen av internprissättningen skall innehålla

- 1) en beskrivning av affärsverksamheten,
- 2) en beskrivning av relationer i intressegemenskap,
- 3) uppgifter om transaktioner mellan parter i intressegemenskap samt transaktioner mellan företaget och dess fasta driftställe,
- 4) en funktionsanalys av transaktioner mellan parter i intressegemenskap samt transaktioner mellan företaget och dess fasta driftställe,
- 5) en jämförbarhetsanalys inklusive tillgängliga uppgifter om jämförelseobjekten,

6) en beskrivning av vald internprissättningsmetod och dess tillämpning.

Ovan i 1 mom. 4–6 punkten avsedda uppgifter krävs inte, om det sammanlagda värdet av transaktionerna mellan den skattskyldige och den andra parten under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro.

14 c § (1.12.2006/1041) Presentation och komplettering av dokumentationen av internprissättningen

Den skattskyldige skall inom 60 dagar efter uppmaning från skattemyndigheten lämna in en dokumentation av internprissättningen. Dokumentationen om internprissättningen under skatteåret skall likväl lämnas in tidigast sex månader efter utgången av den sista månaden i räkenskapsperioden.

Tilläggsutredning som komplettering till dokumentationen av internprissättningen, såsom uppgifter om jämförelseobjekten, skall lämnas in inom 90 dagar efter uppmaning från skattemyndigheten.

Skattemyndigheten kan på begäran förlänga tidsfristerna i 1 och 2 mom. Beslutet får inte överklagas.

BFörfL 26 § Allmänna principer som skall iaktas vid beskattningen (22.12.2005/1079)

I beskattningsförfarandet och i andra åtgärder i samband med beskattningen skall skattetagarnas och den skattskyldiges intressen beaktas på lika grunder. (14.12.1998/946)

Om ett ärende lämnar rum för tolkning eller är oklart och om den skattskyldige i god tro har handlat i enlighet med myndighetens praxis eller anvisningar, kan ärendet till denna del avgöras till den skattskyldiges fördel, om inte särskilda skäl föranleder annat. Om skatt likväl debiteras, är det möjligt att helt eller delvis låta bli att uppbära till skatten hörande skattetillägg, dröjsmålsränta, ränta som motsvarar dröjsmålsränta, restavgift, förseningsränta, samfundsränta och ränta på kvarskatt, om uppbörden vore oskäligen på grund av att ärendet lämnar rum för tolkning eller är oklart.

Om beskattningen verkställs på ett sätt som väsentligt avviker från den skattskyldiges skattedeklaration eller om myndigheten rättar beskattningen till den skattskyldiges nackdel, skall den skattskyldige ges tillfälle att bli hörd. Den skattskyldige skall vid behov föreläggas en skälig tidsfrist för avgivande av bemötande eller framläggande av annan utredning. När den skattskyldige uppmanas att inkomma med bemötande eller annan utredning, skall i mån av möjlighet nämnas vilka omständigheter som särskilt skall utredas. (22.12.2005/1079)

När den skattskyldige har uppfyllt sin deklarationsskyldighet, skall skattemyndigheten och den skattskyldige i mån av möjlighet delta i utredandet av ärendet. Utredning i ett ärende skall läggas fram främst av den part som har bättre förutsättningar att göra detta. Om den andra parten i en rättshandling som den skattskyldige företagit inte är bosatt i Finland eller parten inte har hemort här och skattemyndigheten inte med stöd av ett internationellt avtal kan få tillräckligt med upplysningar om rättshandlingen eller dess andra part, är det i första hand den skattskyldiges sak att lägga fram sådan utredning som avses i detta moment.

Beskattningen verkställs utifrån den skattskyldiges deklaration, uppgifter som med stöd av 3 kap. erhållits av utomstående som är skyldiga att lämna uppgifter och andra utredningar som erhållits i saken. (22.12.2005/1079)

När beskattningen verkställs skall skattemyndigheten pröva erhållna uppgifter och utredningar på det sätt som är motiverat med hänsyn till ärendets art och omfattning, lika bemötande av de skattskyldiga samt skat

BFörfL 28 § Kringgående av skatt

Har ett förhållande eller en åtgärd givits sådan rättslig form som inte motsvarar sakens egentliga natur eller syftemål, skall vid beskattningen förfaras som om den riktiga formen hade använts i saken. Har köpesumma, annat vederlag eller prestationstid i ett köpe- eller annat avtal bestämts eller annan åtgärd

vidtagits uppenbarligen i syfte att uppnå befrielse från skatt, kan den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten uppskattas.

Om det är uppenbart att vid beskattningen bör förfaras så som avses i 1 mom., skall vid verkställandet av beskattningen alla omständigheter som kan påverka sakens bedömning prövas omsorgsfullt samt den skattskyldige beredas möjlighet att förete utredning om de konstaterade sakförhållandena. Företer den skattskyldige inte härvid utredning om att den rättsliga form som har givits förhållandet eller åtgärden motsvarar sakens egentliga karaktär eller syftemål eller att åtgärden inte uppenbarligen har vidtagits i syfte att uppnå befrielse från skatt, skall vid verkställandet av beskattningen förfaras så som avses i 1 mom.

### 31 § Rättelse av internprissättning

Om i en transaktion mellan en skattskyldig och en part i intressegemenskap med denne har överenskommits om villkor eller bestämts villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter, och om den beskattningsbara inkomsten av den skattskyldiges näringsverksamhet eller annan verksamhet på grund härav har blivit mindre eller förlusten blivit större än den annars skulle ha varit, skall till inkomsten läggas det belopp som inkomsten skulle ha stigit till om villkoren hade motsvarat dem som hade avtalats mellan sinsemellan oberoende parter.

Parterna i en transaktion är i intressegemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande inflytande över bägge parter i transaktionen. En part utövar bestämmande inflytande över den andra parten när

- 1) den ena parten direkt eller indirekt äger mer än hälften av kapitalet i den andra parten,
- 2) den ena parten direkt eller indirekt har mer än hälften av det röstetal som den andra partens samtliga aktier eller andelar medför,
- 3) den ena parten direkt eller indirekt har rätt att utse fler än hälften av medlemmarna i den andra partens styrelse eller därmed jämförbart organ eller i ett organ med sådana rättigheter, eller
- 4) den ena parten har en ledning som är gemensam med den andra parten eller den ena parten utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten.

Vad som bestäms i 1 mom. tillämpas även på transaktioner mellan ett företag och dess fasta driftställe.